Die wesentlichen Probleme der Kostenrechnung in handwerklichen Raumausstatterbetrieben und Möglichkeiten zu ihrer Lösung

Diplom-Kaufmann Hans-Joachim Hegenberg

Die wesentlichen Probleme der Kostenrechnung in handwerklichen Raumausstatterbetrieben und Möglichkeiten zu ihrer Lösung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

vorgelegt von
Diplom-Kaufmann Hans-Joachim Hegenberg

1957

Referent: Professor Dr. Dr. h.c. Karl R ö ß l e

Tag der mündlichen Prüfung: 19. Dezember 1957

U N I - Druck, München 13, Amalienstraße 85

VORWORT

Für zahlreiche Branchen verschiedener Wirtschaftszweige sind im Verlauf der letzten Jahre und Jahrzehnte Kostenrechnungsrichtlinien entwickelt und Abhandlungen über die branchebedingten Probleme der Kostenrechnung und Kalkulation geschrieben worden.

Das Handwerk mit seiner Vielzahl von Zweigen steht erst am Beginn einer solchen Entwicklung. Sie mit der Darstellung eines bestimmten Handwerkszweiges fortzuführen, hat sich die vorliegende Arbeit zum Ziel gesetzt.

Sie beschäftigt sich mit den besonderen Problemen der Kostenrechnung im Raumausstatterhandwerk und versucht diese, soweit möglich, einer Lösung näher zu bringen. Die angegebenen Lösungen sollen dem kalkulierenden Handwerker der untersuchten Branche die Möglichkeit geben, seine Kosten zu erkennen und zu verrechnen, und zwar auf der Basis von einigermaßen genauen Unterlagen.

Die vorliegende Arbeit stützt sich einmal auf Erfahrungen, die der Verfasser bei dem Besuch vieler Betriebe des untersuchten Handwerkszweiges sammeln konnte. Sie ist zum anderen an Publikationen auf dem Gebiete der Handwerkswirtschaft orientiert, vor allem an solchen von Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Karl R ö ß l e. Der Verfasser möchte nicht versäumen, seinem hochverehrten Lehrer, Herrn Prof. Rößle, hierfür aufrichtig Dank zu sagen. Weiterhin ist es ihm ein Bedürfnis, Herrn Dr. K. L a u b vom Deutschen Handwerksinstitut für zahlreiche Anregungen bei der Abfassung der Arbeit zu danken.

INHALTSVERZEICHNIS

Seite:

VORWORT

INHALTSVERZEICHNIS V

E I N L E I T U N G 1

1) Charakterisierung und Abrenzung des untersuchten Handwerkszweiges 1
2) Erläuterung des Begriffes: Kostenrechnung 6

H A U P T T E I L 8

I. DIE AUFWANDSRECHNUNG 8

1) Die Erfassung und Gliederung des Aufwandes 8
2) Zeitliche und sachliche Abgrenzung des Aufwandes sowie kalkulatorische Korrektur des Aufwandes 9

II. DIE KOSTENARTENRECHNUNG 14

1) Das Fertigungsmaterial (Materialeinzelkosten) 15
2) Der Handelswareneinsatz (Wareneinzelkosten) 27
3) Die Personalkosten 31
   a) Direkt verrechenbare Löhne und Gehälter 31
   b) Nicht direkt verrechenb. Löhne und Gehälter 39
   c) Gesetzliche Sozialabgaben 56
   d) Beiträge zur Berufsgenossenschaft und zur Familienausgleichskasse 56
   e) Freiwillige Sozialleistungen 57
   f) Personalnebenkosten 58
4) Verschiedene Gemeinkosten 58
   a) Kleinmaterial, Hilfs- und Betriebsstoffe 58
   b) Fremdstrom, -gas, -wasser 61
   c) Steuern, Gebühren, Beiträge, Versicherungen und ähnliches 61
   d) Sonstige Gemeinkosten 63
5) Kalkulatorische Kosten 66
   a) Kalkulatorische Abschreibungen 66
   b) Kalkulatorische Zinsen 68

c) Kalkulatorischer Unternehmerlohn 69
d) Kalkulatorische Wagnisse 69
e) Kalkulatorische Miete 70
6) Die Sonderkosten 70

III. DIE KOSTENSTELLENRECHNUNG 74

1) Allgemeines 74
2) Kostenstellenrechnung im Raumausstatterhandwerk 76
3) Die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen - Schlüsselungsprobleme 78
4) Kostenstellen im Raumausstatterhandwerk 86
A. Die Hilfskostenstellen 88
a) Die Hilfskostenstelle Lager 88
b) Die Hilfskostenstelle Büro 93
c) Die Hilfskostenstelle Laden 98
B. Die Hauptkostenstellen 103
a) Die Hauptkostenstelle: Fertigungsbereich 104
b) Die Hauptkostenstelle: Materialbereich 106
c) Die Hauptkostenstelle: Verwaltungs- und Vertriebsbereich 107
d) Die Hauptkostenstelle: Handelsbereich 107
5) Betriebsabrechnung im Raumausstatterhandwerk, dargestellt am Betriebsabrechnungsbogen 109

IV. DIE KOSTENTRÄGERRECHNUNG 117

1) Allgemeines 117
2) Die Kostenträgerrechnung im Raumausstatterhandwerk 120
3) Die Kostenträgerrechnung im Handwerksbereich 120
4) Die Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren 123
5) Die Kostenträgerrechnung des Handelsbereiches 134

S C H L U S S 140

Die Auswirkungen der Kostenrechnung auf Erfolgsermittlung und Erfolgsgestaltung 140

LITERATURVERZEICHNIS 145

LEBENSLAUF

E I N L E I T U N G

Die Behandlung des vorliegenden Themas setzt eine möglichst eindeutige Erläuterung und Abgrenzung desselben voraus und dies in zweierlei Hinsicht: Es bedarf

1) einer Charakterisierung und Begriffsabgrenzung des Untersuchungsobjektes "handwerkliche Raumausstatterbetriebe" und
2) einer Klärung des Begriffes "Kostenrechnung".

1) Charakterisierung und Abgrenzung des untersuchten Handwerkszweiges

Das Thema spricht von h a n d w e r k l i c h e n Raumausstatterbetrieben; somit bleiben die Betriebe des entsprechenden Industriezweiges außerhalb der Betrachtung, auch wenn es schwer fallen dürfte, einen deutlichen Unterschied zwischen großen handwerklichen und kleinen industriellen Raumausstatterbetrieben herauszuarbeiten[1].

Hinsichtlich der Tätigkeitsstruktur gibt es häufig Übergänge zwischen Handwerks- und Industriebetrieben, so bei der Herstellung von Polstermöbeln, Matratzen und dergl. Ebenso bestehen Übergänge zwischen Handwerk und Handel. Besonders in den letzten Jahren sind viele, besonders große Handelsbetriebe der Ausstattungs-, Textil- und Möbelbranche dazu übergegangen, ihre Waren nicht nur zu verkaufen, sondern auch unter der Firmierung: "Kundendienst" gebrauchsfertig zu machen[2]. So werden Vorhangstoffe und Zubehörteile in der Wohnung der Kunden zugeschnitten bzw. montiert, d.h. aufgemacht, verkaufte Teppiche und Läufer, aber auch Linoleum, Stragula etc. werden verlegt, verkaufte Polstermöbel in eigenen Werkstätten werden repariert u.a.m. Hier ist der Handel in den ureigensten Bereich des betreffenden Handwerkszweiges eingedrungen - über die Zweckmäßigkeit und Berechtigung dieser Tatsache ist an dieser Stelle nicht zu sprechen.

Schließlich bestehen Übergänge auch zwischen Handwerkszweig und Handwerks-

---

1) Zur Unterscheidung zwischen Handwerk und Industrie wird vor allem auf K. R ö ß l e verwiesen, u.a. auf "Betriebswirtschaftslehre des Handwerks", Wiesbaden 1952, "Das bayerische Handwerk", München 1950

2) Gutachten des ZBV des deutschen Sattler-, Tapezierer-, Polsterer- und Dekorateurhandwerks, dSuT., Heft 3/51

zweig: Das Malerhandwerk führt in steigendem Maße Tapezierarbeiten aus und greift damit auf die Tätigkeitsstruktur des Raumausstatterhandwerks über.

Die Grenzsituation des untersuchten Handwerkszweiges läßt sich folglich insoweit umreißen, als man feststellen kann, daß es in Konkurrenz zu den Wirtschaftszweigen Industrie und Handel einerseits und in Konkurrenz zu einer Branche des eigenen Wirtschaftszweiges andererseits steht.

Diese besondere Konstellation ist in der Vielfalt der T ä t i g k e i t s - b e r e i c h e des Raumausstatterhandwerks begründet. Die Bezeichnung "Raumausstatter" -handwerk hat sich noch nicht eingebürgert, sie befindet sich erst in der publizistischen Vorbereitung[1]. Der offizielle Titel lautet: Sattler-, Polsterer-, Tapezierer- und Dekorateurhandwerk. In dieser Kennzeichnung kommt die umfangreiche und teilweise recht unterschiedliche Tätigkeitsstruktur des untersuchten Handwerkszweiges zum Ausdruck. Sie erlaubt praktisch die Ausübung zweier vollhandwerklicher Berufe mit jeweils eigener Meisterprüfung, als Sattler- und als Tapeziermeister, wobei letzterer wiederum den Polsterer und den Dekorateur einschließt. Auch eine Meisterprüfung allein im Polstererhandwerk ist mancherorts möglich[2]. Umschreibt man die Tätigkeitsstruktur des Handwerkszweiges nach seiner Berufskennzeichnung, so ergibt sich etwa folgendes Bild:

Es werden alle Sattlerarbeiten ausgeführt wie Geschirrsattlerei, Fein- und Koffersattlerei, Herstellung von Sportartikeln, Feintäschnerei, doch überwiegt die Reparatur bei weitem die Neuanfertigung. Bezüglich der Sattlerarbeiten ist die untersuchte Branche mehr und mehr zu einem reparierenden Handwerk geworden[3]. Auch die Autosattlerei ist weitgehend von der Reparatur her bestimmt, doch ist nicht zu verkennen, daß hier eine Rückkehr zur Neuanfertigung in steigendem Maße stattfindet: Anfertigung von Schonbezügen, Planen, Markisen und dergl.[4]. Der Übergang von der Sattlerei zum Tapezieren (als Oberbegriff!) vollzieht sich hauptsächlich über die Anfertigung und Reparatur von Polstermöbeln[5]. In diesem Rahmen ist die Herstellung und Reparatur von

---

1) So erscheint eine Fachzeitschrift unter dem Namen: "Raumausstattung", das offizielle Verbandsorgan nennt sich: "Raumgestaltendes Handwerk"

2) Niederhaußen, W.: "Die betriebswirtschaftliche Verfassung des Tapezererhandwerks", Diss., München 1953, Seite 5

3) Hierzu Rößle, K.: "Betriebswirtschaftslehre des Handwerks", a.a.O., Seite 16ff

4) Ebenda, Seite 16

5) Niederhaußen, W.: a.a.O., Seite 3

Matratzen ebenso zu nennen wie die Herstellung von Betten, Kissen etc. Polsterarbeiten sind wiederum Teil der raumgestaltenden bzw. raumausstattenden Tätigkeit des untersuchten Handwerkszweiges. Mithin bestehen hier die Zusammenhänge zwischen Polstern einerseits, Dekorieren und Tapezieren andererseits. Das Anbringen und Aufmachen von Vorhängen, Gardinen, Stores, das Tapezieren oder Bespannen der Wände, letzteres vor allem seit der Entwicklung neuer Kunststoffe (z.B. Acella) gehört ebenso zur Raumgestaltung wie das Belegen der Böden mit Linoleum, Stragula, Balatum usw., aber auch mit Teppichen und Läufern.

Mit der Lieferung von Kastenmöbeln, Tischen, Stühlen, Beleuchtungskörpern, raumbetonten Kunstgewerbeartikeln (Rahmen, Vasen, Ziergegenständen usw.) innerhalb der Handelsfunktion des untersuchten Zweiges wird die Raumausstattung von dieser Seite her abgeschlossen.

Über den Handel mit gleichen Erzeugnissen, die im Handwerksbereich hergestellt bzw. verarbeitet werden oder aber in früheren Zeiten zur handwerklichen Tätigkeit des Zweiges zählten wie die Herstellung von Lederwaren, wird der Kreis wieder geschlossen, der eine im Bereich des Handwerks selten anzutreffende, umfassende Breite der Tätigkeitsstruktur in sich vereinigt.

Aus dieser Charakteristik darf nun nicht der Schluß gezogen werden, auch nur die Mehrzahl der Betriebe des Raumausstatterhandwerks sei an allen Bereichen der dargelegten Tätigkeitsstruktur beteiligt, vielmehr ist eine Spezialisierung[1] auf bestimmte Gebiete weit eher die Regel.

Bezüglich der sonstigen Merkmale, die zur Charakterisierung eines Handwerkszweiges nötig sind, weist der untersuchte Zweig keine größeren Besonderheiten gegenüber anderen Branchen auf[2].

Dies gilt im besonderen für die B e t r i e b s g r ö ß e. Kleinbetriebe mit 1 - 4 Beschäftigten und kleine Mittelbetriebe mit 5 - 9 Beschäftigten[3] bilden weitaus die Mehrheit der Betriebe dieser Branche. Sehr zahlreich sind die Einmannbetriebe, besonders bei den reinen Sattlern mit ihrer überwiegenden Reparaturtätigkeit. Die großen Betriebe mit über 20 Beschäftigten haben

---

1) In Anlehnung an Rößle, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", München 1953, Seite 30ff

2) Im übrigen vgl. noch: Niederhaußen, W.: a.a.O., Seite 1

3) Zur Begründung dieser Einteilung s.a. Rößle, K.: "Betriebswirtschaftslehre des Handwerks", a.a.O., Seite 10

sich entweder spezialisiert (z.B. auf Polstermöbelherstellung oder auf Großdekorationen) oder verfügen über eine sehr breite Zweckbasis. Innerhalb der Autosattlerei finden sich kleine wie auch große Betriebe; neben der Raumausstattung ist dieser Teilbereich sehr entwicklungsfähig, er tendiert bereits heute zu einer Erweiterung der Betriebsgröße, welche Tendenz sich mit fortschreitender Motorisierung fortsetzen dürfte.

Neben Tätigkeitsstruktur und Betriebsgröße üben S t a n d o r t und L e b e n s r a u m Einflüsse auf die Kostenrechnung der Betriebe aus. Beziehungen bestehen auch zwischen den genannten Faktoren selbst[1)2)]. So dürfte eine verkehrsmäßig günstige Lage der Betriebe an Hauptstraßen oder zentralen Seitenstraßen vorzugsweise dann gegeben sein, wenn den Handwerksbetrieben ein Ladengeschäft angegliedert ist. Dagegen sind reine Handwerksbetriebe auf eine günstige Verkehrslage weniger angewiesen, da sie vorwiegend mit Stammkunden arbeiten, nicht aber mit Laufkunden.

Soweit es die regionale Lage der Betriebe angeht, lassen sich eindeutige Tendenzen nur schwer absehen. Immerhin wird man Sattler, vor allem Geschirrsattler, mehr in ländlichen Gegenden zu suchen haben, raumausstattende Betriebe eher in dicht besiedelten Gegenden bzw. in Städten[3)]. Der Lebensraum wird durch die Beschaffungs- und Absatzradien der Betriebswirtschaften bestimmt[4)]. Im allgemeinen, das hängt wiederum weitgehend von der Betriebsgröße und der Tätigkeitsstruktur ab, ist im Raumausstatterhandwerk der durchschnittliche Beschaffungsradius größer als der durchschnittliche Absatzradius, doch spielt hier das Vorhandensein von Einkaufsgenossenschaften eine gewisse Rolle - sie können zu einer Verkleinerung des Beschaffungsradius' führen, sofern ihr Angebot umfassend genug ist. In ländlichen Gegenden ist der durchschnittliche Absatzradius meist größer als in Städten - dies kann natürlich nur generell gewertet werden, ebenso wie die Behauptung, daß mit zunehmender Spezialisierung häufig eine Ausdehnung des Absatzradius' verbunden ist.

Die weitaus meisten Betriebe sind in die R e c h t s f o r m der Einzelun-

---

1) So auch Brunner, O.: "Die betriebswirtschaftliche Verfassung des Ofensetzerhandwerks in Baden-Württemberg", München 1956, Seite 47ff

2) S.a. Seyffert, R.: "Wirtschaftslehre des Handels", Köln und Opladen 1951, Seite 205

3) Vgl. Niederhaußen, W.: a.a.O., Seite 24

4) So Rößle, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", a.a.O., Seite 34

ternehmung gekleidet. Das gilt selbstverständlich für die kleinen und mittleren Betriebe, aber auch für zahlreiche Großbetriebe der Branche. Vielfach haben steuerliche Erwägungen dazu geführt, daß sich die Gesellschaft bürgerlichen Rechts[1] (sogenannte BGB-Gesellschaft) an die zweite Stelle in der Reihenfolge der im Raumausstatterhandwerk bestehenden Unternehmungsformen geschoben hat. Erst dann folgen die handelsrechtlichen Personengesellschaften in der Rangfolge: offene Handelsgesellschaft (oHG) und Kommanditgesellschaft (KG). Eine Einordnung der stillen Gesellschaft ist nicht möglich, doch kann angenommen werden, daß viele Einzelunternehmungen, streng genommen, stille Gesellschaften sind. Die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (GmbH, KGaA und AG) haben in der Branche allenfalls einige wenige Großbetriebe. Im übrigen sind Kapitalgesellschaften für das Handwerk allgemein nicht als typisch anzusehen.

Von Wichtigkeit für die Kostenrechnung ist weiterhin die V e r m ö g e n s s t r u k t u r der Betriebe. Das Raumausstatterhandwerk ist auf Grund seiner Tätigkeitsstruktur wenig maschinen- bzw. anlagenintensiv, daraus erklärt sich die im Durchschnitt geringe Höhe des Anlagevermögens (gemessen am Gesamtvermögen)[2]. Es werden kaum Maschinen benötigt, vielmehr steht die "hand"-werkliche Arbeit unter Verwendung von Werkzeugen ganz entschieden im Vordergrund. Da das Raumausstatterhandwerk mit "fliegenden" Standorten arbeitet[3], sind in der Regel Fahrzeuge vorhanden; dagegen ist aus eben dem gleichen Grunde die Werkstatteinrichtung nur mit dem Nötigsten ausgestattet.

Innerhalb des Umlaufvermögens dominieren die Kundenforderungen und die Bestände an Roh- und Werkstoffen, Halbfertig- und Fertigwaren und, soweit ein Ladengeschäft vorhanden ist, die Bestände an Handelswaren.

Auf die speziellen Einflüsse der Vermögensteile innerhalb der Kostenrechnung wird bei der Behandlung der Gemeinkosten noch näher einzugehen sein.

Zur Charakteristik eines Handwerkszweiges gehören ohne Zweifel noch andere Faktoren, wie Eigentumsverhältnisse, personelle Struktur des Betriebes u.a.m., doch sind sie gegenüber den genannten Faktoren entweder von geringerer Bedeu-

---

1) Entsprechend den Vorschriften der §§ 705ff BGB

2) Diese Erscheinung fällt dann weniger ins Gewicht, wenn eigene Grundstücke und Gebäude vorhanden sind, doch nehmen diese dann meist den Großteil des Anlagevermögens ein!

3) Das will besagen: Viele Arbeiten werden auf Baustellen oder in der Wohnung der Kunden ausgeführt!

tung oder aber werden im Verlauf der Ausführungen noch zur Sprache kommen.

2) Erläuterung des Begriffes: Kostenrechnung

Die Kostenrechnung ist der Kalkulation als Oberbegriff untergeordnet, sie ist ein Teil derselben[1)2)]. Die Kostenrechnung ist der Kalkulation aber auch gleichgeordnet, als sie Aufgaben zu erfüllen hat, die über den Rahmen der Kalkulation hinausgehen. Diese Aufgaben sind in den "Allgemeinen Grundsätzen der Kostenrechnung vom 16.1.1939" niedergelegt[3)]:

"Die Kostenrechnung ermöglicht im einzelnen:

1) Planvolle Kostenüberwachung,
2) Klare Vorrechnung, in der Regel auf der Grundlage der Nachrechnung,
3) die Vorbereitung der Preiskalkulation einzelner Leistungen oder Leistungsgruppen,
4) einzelbetriebliche und zweigwirtschaftliche Kostenvergleiche (vgl. IV A),
5) die Durchführung sonstiger Aufgaben, wie die Bewertung der Bilanzbestände und der selbsterstellten Anlagen; die Bereitstellung von Unterlagen für die kurzfristige Erfolgsrechnung, für die Statistik und für die Planung."

In den gleichen Grundsätzen wird das Wesen der Kostenrechnung näher umrissen: "Richtige Kostenrechnung bedeutet genaue Erfassung und Verrechnung aller Kosten." Dabei werden alle Kosten erfaßt und einmal verrechnet[4)5)]. Zum Wesen der Kostenrechnung gehört ferner, daß sie in drei Grundformen auftritt: der Kostenartenrechnung, der Kostenstellenrechnung und der Kostenträgerrechnung (Leistungsabrechnung)[6)].

---

1) So Rößle, K.: a.a.O., Seite 132
2) Ähnlich auch Kosiol, E.: "Kalkulatorische Buchhaltung", Wiesbaden 1953, Seite 17, der davon spricht, daß das Kernstück der Kalkulation die Kostenrechnung sei!
3) Zitiert aus Rößle, K.: a.a.O., Seite 134
4) So Greifzu, J.: "Das neuzeitliche Rechnungswesen", Hamburg 1952,Seite 317
5) Im Sinne der "Allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung" sind "Kosten wertmäßiger Güter- und Dienstverzehr zur Erstellung von Leistungen", zitiert nach Rößle, K.: a.a.O., Seite 134
6) Aus den eben erwähnten "Allgemeinen Grundsätzen der Kostenrechnung", zitiert nach Seischab, H.: "Kalkulation und Preispolitik", Leipzig 1944, Seite 14

"Die Kostenartenrechnung dient der gegliederten Zusammenstellung der verbrauchten Güter und der in Anspruch genommenen Dienste zwecks Erfassung und erleichterter Überwachung der für Kostenträger oder Kostenstellen anfallenden und auf sie verrechneten Kosten.

Die Kostenstellenrechnung dient vorzugsweise der Kosten- und Leistungsüberwachung der Verantwortungsbereiche. Darüber hinaus werden mit ihrer Hilfe die nicht unmittelbar je Kostenträger feststellbaren Kosten gesammelt, um sie möglichst entsprechend der Kostenverursachung auf diese weiterzuverrechnen.

Die Kostenträgerrechnung dient der Ermittlung der Kosten von noch zu erstellenden oder bereits erstellten Gütern und Diensten"[1]. In der Grundform als Kostenträgerrechnung schließt die Kostenrechnung die Kalkulation im engeren Sinne ein, die bekanntermaßen eine Stückrechnung ist[2].

Ziel der Kostenrechnung ist letztlich die Zurechnung der Kosten auf Kostenträger bzw. Leistungseinheiten. Um dieses Ziel zu erreichen, bedient sie sich der Kostenstellenrechnung zur Zurechnung der in Verantwortungsbereichen gesammelten, weil dort entstandenen Kosten, welche wiederum in der Kostenartenrechnung erfaßt, geordnet und systematisiert werden.

---

1) Zitiert aus Greifzu, J.: a.a.O., Seite 572

2) So Rößle, K.: a.a.O., Seite 133

HAUPTTEIL

I. DIE AUFWANDSRECHNUNG

Man definiert die Buchhaltung als systematisch-kombinierte A u f - w a n d s- und Ertragsrechnung, Vermögens- und Kapitalrechnung; somit ist die Aufwandsrechnung ein Teil der Buchhaltung[1].

Aufwand ist leistungsbedingter und nicht leistungsbedingter Gutsverbrauch, jedoch erfaßt er den leistungsbedingten Gutsverbrauch nicht in voller Höhe[2]. In der Buchhaltung wird der Aufwand erfaßt, gesammelt und geordnet. Die Ermittlung und Verrechnung des Aufwandes bzw. der Kosten erfolgt in der Kostenrechnung[3]. "Kosten sind der in Geld ausgedrückte Güter- und Leistungsverbrauch, der sich bei der Produktion bzw. Leistungsausführung ergibt"[4].

1) Die Erfassung und Gliederung des Aufwandes

In den Journalspalten oder Kontenkarten der Buchhaltung schlagen sich die betrieblichen Ausgaben als Aufwand nieder. Inwieweit der Aufwand näher spezifiziert ist, hängt von der Zahl der Konten oder Journalspalten ab, die in der Buchhaltung geführt werden. Sie richten sich wiederum nach dem zugrunde liegenden Kontenrahmen, und zwar nach dessen Kontenklassen 2 bis 4 bzw. 3, 4 und 9 (entsprechend dem Einheitskontenrahmen[5]). Die Kontenklasse 2: Konten der Abgrenzung (Klasse 9 des Einheitskontenrahmens) enthält die außerordentlichen und betriebsfremden Aufwendungen, die jedoch Aufwand, wenn auch nur neutraler Aufwand[6] sind und deshalb als Bestandteil der

---

1) Rößle, K.: a.a.O., Seite 105

2) Mellerowicz, K.: "Kosten und Kostenrechnung, Bd.I, Theorie der Kosten", Berlin 1951, Seite 9

3) 4) Rößle, K.: a.a.O., Seite 132 bzw. 136

5) Vgl. Laub, K.: "Einheitskontenrahmen für das deutsche Handwerk mit Erläuterungen", München 1955, Seite 67ff, 74ff, 89-91 etc.

6) Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen, ist als neutraler Aufwand anzusprechen, so Schmalenbach, E.: "Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik", Leipzig 1934, Seite 9ff

Aufwandsrechnung hier genannt werden müssen. Zum neutralen Aufwand zählen ferner Haus- und Grundstücksaufwendungen sowie Zins- und Diskontaufwendungen wie auch die bilanziellen Abschreibungen.

Die Kontenklasse 3 als Bestandskontenklasse enthält die Bestände an Rohstoffen (Materialien), Hilfs- und Betriebsstoffen, die Bestände an bezogenen Teilen, an Handelswaren, ferner an Halbfertigerzeugnissen und eigenerstellten Fertigerzeugnissen.

Je nach Abruf werden diese periodisierten Bestände in die Kontenklasse 4 übernommen.

Die Kontenklasse 4 als Erfolgskontenklasse umfaßt die Konten der Kostenarten[1], die im einzelnen den Verbrauch an Fertigungsmaterial, den Handelswareneinsatz, die Personalkosten, die Betriebskosten und die Sonderkosten beinhalten.

"Die Kostenartenrechnung sammelt - grundsätzlich in der Buchhaltung - die einzelnen Kostenelemente, wie Lohn, Gehalt, Material, Abschreibungen usw."[2].

Hier werden die Begriffe Kostenarten und Aufwandsarten synonym gebraucht[3]. Nach der hier vertretenen Auffassung handelt es sich jedoch um Aufwandsarten, aus denen erst nach zeitlicher und sachlicher Abgrenzung sowie kalkulatorischer Korrektur Kostenarten werden.

2) Zeitliche und sachliche Abgrenzung sowie kalkulatorische Korrektur des Aufwandes

Die zeitliche Abgrenzung hat eine Beschränkung des buchhalterischen Aufwandes auf einen Abrechnungszeitraum (z.B. Monat, Halbjahr und Jahr) zum Ziel. Aufwand, der noch im vergangenen Abrechnungszeitraum entstanden war, jedoch erst im laufenden Abrechnungszeitraum bezahlt wurde, ist zu eliminieren, dagegen ist Aufwand, der in der laufenden Rechnungsperiode entstan-

---

1) Besser: Konten der Aufwandsarten, s.a. Rößle, K.: a.a.O., Seite 137

2) Lehmann, B.: "Buchhaltung und Kostenrechnung", Hamburg 1949, Seite 47, vgl. auch
Greifzu, J.: a.a.O., Seite 267

3) Vgl. auch Rößle, K.: a.a.O., Seite 137

den ist, aber noch nicht bezahlt wurde, in die Aufwandsrechnung aufzunehmen (typische Beispiele: Stromrechnung des letzten Rechnungsmonats, gesetzliche Sozialabgaben, Steuern, Telefon etc.).

Diese zeitliche Abgrenzung erfolgt vielfach schon über den Buchhaltungsabschluß mittels der aktiven und passiven Posten der Rechnungsabgrenzung. Sie ist daher weit häufiger vorzufinden als die sachliche Abgrenzung der Aufwandsarten.

Die sachliche Abgrenzung verfolgt im wesentlichen den Zweck einer Herauslösung des betrieblichen (d.h. zur betrieblichen Leistungserstellung nötigen) Aufwandes (= der Grundkosten[1]) aus dem buchhalterischen Aufwand. Dies bedeutet, daß jede Aufwandsart auf ihren Kostencharakter hin untersucht werden muß. Nicht leistungsbedingter (= neutraler) Aufwand ist auszuscheiden. "Diese auch im Großbetrieb schwierige Aufgabe ist bei handwerklichen Betriebswirtschaften nur sehr bedingt zu erfüllen"[2]. Immerhin läßt sich betriebsfremder Aufwand, wie beispielsweise der für nicht betriebsnotwendige Beteiligungen oder Wertpapiere, Konzessionen, Patente, an Fremde vermietete Gebäude, ungenutzte Anlagen (sofern es nicht Reserveanlagen sind) und dergl., noch relativ leicht ausgliedern[3], auch noch zwar betriebsbedingter, aber außerordentlicher Aufwand, etwa außergewöhnliche Wagnisverluste, die aus dem Gewinn abzugelten sind, weil sie einen Teil des allgemeinen Unternehmerwagnisses bilden , oder Beseitigung von Kriegsschäden und dergl. Möglich ist eine Ausgliederung auch des Aufwandes, der den entsprechenden kalkulatorischen Kosten nur aus der verschiedenartigen Bewertung entgegensteht: bilanzielle Abschreibungen, effektiver Zinsaufwand, eingetretene Wagnisverluste sowie effektive Haus- und Grundstücksaufwendungen.

Schwierig ist die Aussonderung des nicht betrieblichen Aufwandes dort, wo - und das ist im Handwerk weitgehend der Fall - die betriebliche und die private Sphäre ineinander übergehen. Gerade im Bereich des normalerweise betrieblichen Aufwandes findet man diesen Übergang sehr häufig. Wie oft das Telefon oder der Personenwagen geschäftlich oder privat in Anspruch genommen wurde, um nur zwei typische Beispiele zu nennen, läßt sich im

---

1) Neutraler Aufwand + Zweckaufwand = Gesamtaufwand; Grundkosten (= Zweckaufwand) + Zusatzkosten = Gesamtkosten, entsprechend Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 9 ff

2) Brunner, O.: a.a.O., Seite 143

3) Ebenda, Seite 143

kleinen und mittleren Handwerksbetrieb allenfalls schätzen, selten aber genau zu berechnen. Hier liegen die größten Schwierigkeiten einer Bereinigung des betrieblichen Aufwandes. Alle Bemühungen um eine genaue Kostenzurechnung sind illusorisch, wenn es nicht gelingt, wenigstens annähernd eine reinliche Trennung zwischen betrieblichem und nicht betrieblichem Aufwand zu erreichen. Sie hat für das Handwerk entscheidendes Gewicht. Demgegenüber ist die Aufwandsnormalisierung, wie sie Rößle[1] fordert, weniger problematisch. Das Raumausstatterhandwerk war in den letzten Jahren praktisch voll beschäftigt (ca. 90-95 %-ige Kapazitätsausnützung!), und man darf diesen Zustand ex definitione als Normalbeschäftigung bezeichnen. Mehrschichtenbetrieb, Anlagenausweitung etc. treffen das Handwerk weit weniger als die Industrie, und saisonale Spitzen gleichen sich meist noch innerhalb eines Abrechnungszeitraumes wieder aus[2]. Nach der Bereinigung des Gesamtaufwandes der Buchhaltung um den neutralen Aufwand ist weiterhin noch eine kalkulatorische Korrektur erforderlich.

Sie hat den nach betrieblich bzw. betriebsnotwendig-kalkulatorischen Gesichtspunkten zu ermittelnden Ansatz der Zusatzkosten zum Inhalt. An Stelle der ausgeschiedenen bilanziellen Abschreibungen, effektiven Zinsen, effektiven Haus- und Grundstücksaufwendungen sowie eingetretenen Wagnisverlusten treten kalkulatorische Abschreibungen, Zinsen, Mieten und Wagnisse, ferner die aufwandsfremden Zusatzkosten: kalkulatorischer Meisterlohn und kalkulatorische Entgelte für nicht bezahlte mithelfende Familienangehörige.

Fraglich ist, ob Skontierträge, erhaltene Rabatte, Umsatzboni und dergl. vom Material- oder Wareneinsatz abzuziehen sind. Faktisch verringern sie den Material- oder Wareneinsatz, d.h., es entsteht ein gegenüber dem nominellen verminderter Einsatz. Somit wirken die genannten Posten kostenmindernd. Sie sollten aus diesem Grunde zur Bereinigung des betrieblichen Aufwandes herangezogen werden.

Ähnliches gilt für die Erlösschmälerungen. Ihr Aufwands- bzw. Kostencharakter ist umstritten[3]. Die Gewährung von Skonti, Rabatten, Nachlässen und

---

1) Rößle, K.: a.a.O., Seite 137 sagt hierzu, "daß ein Produkt normalerweise nicht mehr Kosten tragen kann, als ihm unter Annahme einer normalen Beschäftigung zugerechnet werden können".

2) Zu diesem Problem ist Brunner, O.: a.a.O., S. 142 anderer Meinung!

3) S.a. Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 11ff und
Greifzu, J.: a.a.O., Seite 49

dergl. ist heute auch im Handwerk zu einer Selbstverständlichkeit geworden, woran nicht zuletzt der Handel mit seinem Auf- und Abschlagssystem maßgeblich beteiligt ist. Vielfach werden sogar, ohne auf die Frage der Berechtigung einzugehen, erwartete Kassaskonti in die Kalkulation eingeplant. Man sollte an den Tatsachen nicht vorbeigehen und Aufwand dieser Art, der kaum mehr "außerordentlich" ist, als betrieblichen Aufwand behandeln und demgemäß in den Kosten verrechnen[1].

Schließlich bleibt noch die Bestandskorrektur bezüglich der Bestands-Aufwandsarten. Materialien, Handelswaren, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Kleinmaterialien müssen noch, bevor sie in die Kalkulation eingehen können, um den Bestandssaldo korrigiert werden, der aus der Kontenklasse 3 zu übernehmen ist.

	Bestand zu Anfang des Abrechnungszeitraumes
+	Zugang während des Abrechnungszeitraumes
./.	Bestand zu Ende des Abrechnungszeitraumes
=	Verbrauch während des Abrechnungszeitraumes

Die Verbrauchsermittlung der in der Kalkulation direkt zurechenbaren Materialien, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Handelswaren ist relativ einfach, da sich in der Inventur diese Bestände auch in Handwerksbetrieben körperlich erfassen lassen.

Schwierig, wenn nicht gar unmöglich ist hingegen die Verbrauchsermittlung bei den Beständen, die indirekt, also als Gemeinkosten in der Kalkulation verrechnet werden. Hierzu zählen Kleinmaterial, Verpackungsmaterial, soweit es nicht zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs gerechnet werden kann, ferner Öle, Fette, Schmierstoffe, Büromaterial und sonstiges Material. Diese Stoffe fallen quantitativ, im Vergleich zu den direkt verrechenbaren Materialien, nicht sonderlich ins Gewicht, sie sind andererseits inventurmäßig nur schwer zu erfassen. Selbst in Industriebetrieben werden sie deshalb sofort in die Kontenklasse 4 übertragen, bei Übergehung der Kontenklasse 3, wobei unterstellt wird, daß der Zugang dem Verbrauch entspricht, was in Wirklichkeit nicht ganz exakt ist[2]. Im Handwerk kann die Methode jedoch angewendet werden; die vorhandenen Bestände an solchen Gemeinkostenmaterialien sind nur gering und dürften sich von einem Abrechnungszeitraum zum

---

1) In diesem Sinne verfährt auch Brunner, O.: a.a.O., Seite 152

2) S.a. Norden, H.: "Der Betriebsabrechnungsbogen", Stuttgart 1952, Seite 73

nächsten kaum wesentlich verändern, weshalb ein entstehender Saldo kaum nennenswert den Verbrauch vermindern oder erhöhen würde.

Mit der Durchführung der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung sowie der kalkulatorischen Korrektur ist die Bereinigung des betrieblichen Aufwandes abgeschlossen - aus der Aufwandsartenrechnung wird die Kostenartenrechnung.

Zahlen der Buchhaltung = Aufwandsarten	± zeitliche und sachliche Abgrenzung	+ kalkulatorische Korrektur	= Kostenarten

II. DIE KOSTENARTENRECHNUNG

Die Kostenartenrechnung hat die Frage zu beantworten: "Welche Kosten sind entstanden?"[1]. Dies setzt voraus, daß über den Begriff der Kosten Klarheit besteht[2]. Die Vielzahl der möglichen und in der Praxis auftretenden Kostenarten zwingt zu einer Bildung von Kostenartengruppen, die es erlauben, die gegebene Vielgestaltigkeit einzuengen und damit übersichtlich zu gestalten. So teilt man, unter verrechnungstechnischen Aspekten, die Kosten in direkt verrechenbare oder Einzelkosten und in nicht direkt verrechenbare oder Gemeinkosten ein[3].

Eine andere Einteilung folgt dem Funktionsablauf der Betriebswirtschaft. Sie unterscheidet: Materialkosten, Fertigungskosten, Verwaltungs- und Vertriebskosten. Eine weitere Einteilungsmöglichkeit mißt der Eigenart des Kostengüteraufwandes eine entscheidende Bedeutung zu und kommt so zu der Gliederung: Stoffkosten - Arbeitskosten - Fremd- oder Außendienstkosten - Gemeinschaftskosten oder Außenlasten - Wagniskosten[4]. Auch eine Gruppierung nach Material-, Lohn- und Gemeinkosten ist möglich[5], sie deckt sich in etwa mit der Einteilung nach Einzel- und Gemeinkosten.

Die genannten Kostenarten-Gruppierungen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie stellen nur einen Teil aller Möglichkeiten dar.

Für die folgende Einzeldarstellung der Kostenarten wird eine Einteilung zugrunde gelegt, die im Einheitskontenrahmen für das deutsche Handwerk vorgeschlagen wurde[6]:

Fertigungsmaterial (Materialeinzelkosten), Handelswareneinsatz, Personalkosten, verschiedene Gemeinkosten und Sondereinzelkosten der Fertigung und des Vertriebs. Lediglich der Handelswareneinsatz wird abweichend zum Schema des Einheitskontenrahmens aus noch darzustellenden Gründen im Anschluß an das Fertigungsmaterial besprochen werden.

---

1)So Greifzu, J.: a.a.O., Seite 257

2)Vgl. hierzu Seite 9 der Ausführungen!

3)Ähnlich bei Lehmann, M.R.: "Industriekalkulation",Stuttgart 1951, S.52

4)Ebenda, Seite 53/54

5)Rößle, K.: a.a.O., Seite 136

6)Vgl. nochmals Laub, K.: a.a.O.

1) Das Fertigungsmaterial (Materialeinzelkosten)

Unter fertigungstechnischen Gesichtspunkten teilt man das Fertigungsmaterial, die Materialeinzelkosten in Rohstoff- oder Werkstoff-, Hilfsstoff- und Betriebstoffkosten ein[1]. Während die Roh- oder Werkstoffe und häufig auch die Hilfsstoffe direkt in das Produkt und damit in den Kostenträger (im Sinne von Leistungseinheit!) eingehen, ist dies in aller Regel bei den Betriebsstoffen nicht der Fall, sie belasten Produkt oder Kostenträger nur mittelbar. Man bezeichnet daher die erstgenannten auch als Einzelkostenmaterialien und die letztgenannten als Gemeinkostenmaterialien und insoweit stimmen auch fertigungs- und verrechnungstechnische Aspekte überein.

Das Raumausstatterhandwerk ist überwiegend materialintensiv. Auf hundert Einheiten betrieblich erstellter Leistung entfallen im Durchschnitt fünfzig bis siebzig Einheiten Fertigungsmaterial.

Innerhalb der im Raumausstatterhandwerk verarbeiteten Fertigungsmaterialien bestehen wesentliche strukturelle Unterschiede. Man kann drei Strukturbereiche unterscheiden:

a) Die bezogenen Teile.

Hierher zählen im besonderen Polstermöbelgestelle, gepreßte Formteile, Matratzenkerne, Gardinenzubehörteile (Gardinenbretter, Schleuderstangen etc.) und Sattler- bzw. Autosattlerzubehörteile.

Definitorisch versteht man unter bezogenen Teilen Produkte oder Produktsurrogate, die fertigungstechnisch bereits ein gewisses Reifestadium erreicht haben oder in sich bereits Fertigprodukt sind - jedenfalls sind sie eines nicht mehr: unbearbeiteter Rohstoff[2]. Zweifellos ist diese Begriffsdefinition unbefriedigend; eine absolute Klärung ist jedoch unmöglich, da der Begriff 'bezogene Teile' eine ausgesprochene Relativität beinhaltet, die besonders in dem Adjektiv "bezogen" zum Ausdruck kommt. Hier spielt die vertikale Stufenschaltung[3] der Betriebswirtschaften mit herein: Das Endprodukt der einen Stufe ist Werkstoff der nächsten Stufe, wenn auch nicht mehr Rohstoff, da bereits Veredelung der bezogenen Stoffe vorliegt[4]. Als bezo-

---

1) Vgl. hierzu Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 45ff

2) Ähnlich auch Norden, H.: a.a.O., Seite 111

3) Hierzu siehe Rößle, K.: a.a.O., Seite 32ff

4) Der Begriff Stoff ist als genereller Ausdruck für etwas Stoffliches, d.h. Materielles anzusehen! Nicht gemeint ist hier der textile Stoff (aus Wolle, Baumwolle, Kunstfaser und dergl.)!

gene Teile sind diese Stoffe dann zu bezeichnen, wenn sie im Rahmen der Fertigung mehr oder minder montiert, d.h. zusammengebaut werden, was wiederum voraussetzt, daß sie keinen wesentlichen Strukturänderungen mehr unterworfen werden. Man könnte vielleicht sagen, sie werden bearbeitet, aber nicht mehr verarbeitet (im Sinne von strukturell umgewandelt!) oder: Sie gehen zwar in das Produkt ein, behalten aber ihre ursprüngliche Form bei.

b) Eine Abgrenzung der bezogenen Teile zu den eigentlichen Roh- und Werkstoffen bzw. auch Hilfsstoffen ist einfach bezüglich der Rohstoffe: Wolle, Baumwolle, Seegras, Afrik, Kapok, Watte und andere Füllmaterialien, ferner Federn, Faconleinen, Bindfaden, Gurte, Leisten, Spannleinen u.a.m. Schwieriger wird die Abgrenzung schon bei den Stahlfedern, doch kann man sie, solange sie noch nicht als Federkerne (als fertiges Drahtfedernge-flecht) auftreten, zu den Werkstoffen rechnen.

Auch Nägel, Nieten, Muttern, Schrauben, Faden und dergl. sollten zu den Werkstoffen genommen werden und nicht zu der Gemeinkostenposition Kleinmaterial, sofern ihre direkte Zurechnung auf das Produkt nicht unwirtschaftlich, weil zeitraubend und umständlich ist.

c) Als letzte Kategorie des Fertigungsmaterials sind die sogenannten "verarbeiteten Handelswaren" zu nennen: Bezugsstoffe, Vorhangstoffe und Gardinen, Bodenbeläge (Linoleum, Stragula, Pegulan, Balatum etc.), Teppiche und Läufer, Tapeten und andere Wandbespannungen, weiterhin Drelle, Kissenbezüge und sonstige textile Stoffe. Vom fertigungstechnischen Standpunkt aus gesehen, handelt es sich bei ihnen um Roh- oder Werkstoffe und sie hätten demnach schon genannt werden müssen. Verrechnungstechnisch sind sie jedoch gesondert zu betrachten, da sie in der Praxis des Raumausstatterhandwerks wie reine Handelswaren kalkuliert werden oder zumindest werden sollten. Sie werden netto (d.h. mit Abschlag vom Großhändler oder von der Fabrik zum Listenpreis) eingekauft und brutto (d.h. mit Aufschlag oder zum Bruttolistenpreis) dem Kunden in Rechnung gestellt. Der Aufschlag enthält Kosten und Gewinn, weshalb diese Stoffe außerhalb der Kalkulation des Erzeugnisses, in das sie verarbeitet wurden, anzusetzen sind. Über die Zweckmäßigkeit einer solchen "Handels"kalkulation wird im Abschnitt über die Kostenträgerrechnung noch zu sprechen sein.

Die im Raumausstatterhandwerk üblichen Fertigungsmaterialien sind damit strukturell kurz dargestellt worden. Die Bildung von Strukturbereichen und ihre vorwiegend technische Abgrenzung ist für den untersuchten Handwerkszweig von wesentlicher Bedeutung, und zwar für Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung einerseits, für die Erfolgsrechnung andererseits, wie noch aufzuzeigen sein wird.

Hingegen können die Fertigungsmaterialien innerhalb der Aufwands- und Kostenartenrechnung zusammengefaßt betrachtet werden, da zeitliche und sachliche Abgrenzung bei allen gleicherweise vorzunehmen sind.

Zunächst die zeitliche Abgrenzung. Sie ist nur dann wichtig, wenn der Materialeinkauf in Kontenklasse 4 nicht auf Basis Rechnungseingänge, sondern auf Basis Zahlungsausgänge verbucht wird. In diesen allerdings sehr seltenen Fällen ist es nötig, den Materialeinkauf des Abrechnungszeitraumes über eine Kreditorenkorrektur festzustellen:

	bezahlter Materialeinkauf der Rechnungsperiode
./.	Kreditoren zu Beginn der Rechnungsperiode
+	Kreditoren zu Ende der Rechnungsperiode
=	Materialeinkauf der Rechnungsperiode auf Basis der Rechnungseingänge

Problematisch ist die Zerlegung der Kreditoren in solche, die Fertigungsmaterialien und in solche, die Handelswaren geliefert hatten. Bei einem Teil der Rechnungen wird sich diese Frage auf Grund der bestimmten Art des Stoffes oder der Ware eindeutig klären lassen, nicht jedoch bei den Stoffen bzw. Waren, die strukturell sowohl Fertigungsmaterial als auch Handelsware sein können, also den Bezugsstoffen, den Vorhangstoffen und Gardinen, den Teppichen und Läufern, den Tapeten, den Bodenbelägen, den Dekorationszubehörteilen und ähnlichem.

Die Methode der Nachkalkulation hilft hier nicht, denn diese kann nur feststellen, daß z.B. Vorhangstoffe im Werte von x DM verarbeitet wurden und der Rest im Werte von y DM als Handelsware zum Verkauf kam. Nicht jedoch läßt sich dieses globale Verhältnis auf die einzelne Rechnung übertragen, ohne daß Ungenauigkeiten auftreten. Die Aufspaltung jeder einzelnen Rechnung ist zwar theoretisch durchführbar, führt aber bei Anwendung in der Praxis zu durchaus unrationellen Folgerungen (hoher Zeit- und Arbeitsaufwand!).

Bei der Aufgliederung der Kreditoren, deren Zuordnung auf Handwerk oder

Handel nicht eindeutig möglich ist, sollte daher zweckmäßigerweise ein Annäherungsverfahren zur Anwendung kommen:

Für jede Position mit Alternativverwendung (d.h. Verarbeitung oder Verkauf als Handelsware) ist nachkalkulatorisch das Verteilungsverhältnis zu ermitteln. Dazu folgendes Beispiel:

Vorhangstoffe:	Verarbeitung 70%, Verkauf als Handelsware 30%;
Bezugsstoffe:	Verarbeitung 95%, Verkauf als Handelsware 5%;
Teppiche:	Verarbeitung 50%, Verkauf als Handelsware 50%;
Dekorationszubehör:	Verarbeitung 55%, Verkauf als Handelsware 45%.

Jede in Frage kommende Kreditorenrechnung wird entsprechend dem jeweiligen Verhältnis auf die beiden Bereiche Handwerk und Handel aufgeschlüsselt. Beispiel:

Firma Müller & Co. lieferte am 1.12.57
Vorhangstoff (Tüll-Marquisette)
x mtr zu y DM/mtr 800.- DM.

Auf den Handelsbereich entfallen laut obenstehender Schlüsselung

$$\frac{800 \times 30}{100} = 240.- \text{ DM},$$

auf den Handwerksbereich entfallen $\frac{800 \times 70}{100} = 560.-$ DM.

Da sich von Rechnungsperiode zu Rechnungsperiode die Verteilungsverhältnisse ändern werden, müssen sie dementsprechend immer wieder neu berechnet werden.

Zweifellos bedeutet diese Methode zusätzlichen Zeitaufwand für den Handwerker oder seine Hilfspersonen, doch ist eine solche Aufteilung auf Handwerk und Handel im Interesse einer genauen Erfolgstrennung dringend erforderlich.

Die gleichen Verteilungsverhältnisse sind auch bei den Stoffbeständen mit Alternativverwendung anzulegen, wodurch sich der Arbeitsaufwand auf die Erfüllung mehrerer Aufgaben verteilt.

Gewichtiger ist die sachliche Abgrenzung des Materialaufwandes. Zwar wird eine Bereinigung des Materials um solches, das für außerordentliche oder betriebsfremde Zwecke verbraucht wurde, in der Regel nicht allzusehr zu Buche schlagen, häufiger ist hingegen ein Materialverbrauch zur Erstellung innerbetrieblicher Leistungen (in Werkstatt, Lager, Laden und Garage): Der Laden wird neu tapeziert oder erhält neue Vorhänge, für den Werkstattgebrauch werden einige Polsterhocker angefertigt usw. Die hierzu nötigen Materialien sind, zum Zwecke einer Sonderverrechnung und zur Entlastung des eigentlichen Leistungsbereiches vom Materialeinsatz abzusetzen. Des weiteren ist der Materialeinkauf um Skontierträge, Retouren, Frachtvergütungen, Umsatzboni und dergl. zu bereinigen. Ihr Kostencharakter oder besser kostenvermindernder Charakter ist nicht eindeutig. Vielfach werden diese "Erträge" in der Kontenklasse 2 bzw. 9 gesondert ausgewiesen, wobei etwa wie folgt zu buchen wäre:

Kontenklasse 1, Untergruppe Lieferanten - Soll
Kontenklasse 2 (9), Untergruppe Skontierträge etc. - Haben

Nach der hier vertretenen Auffassung handelt es sich nicht um außerordentliche Erträge, sondern um kostenvermindernde Erträge, die vom Materialeinkauf abzuziehen sind.

Beispiel:
10 Polstergestelle à 50.- DM wurden gekauft, von denen 2 Gestelle wegen Mängel an den Lieferer zurückgeschickt wurden (sogen. Retouren). Dazu folgende Buchung:

Kto 410 bezogene Teile		Gewinn- u. Verlustrechnung	
500.-	100.- Ret.		
	400.- Saldo	400.-	
500.-	500.-		

Die Gewinn- und Verlustrechnung erhält Gestelle im Wert von 400.- DM belastet.

Die bisher vorgenommenen sachlichen Abgrenzungen beziehen sich auf den Materialeinkauf. Maßgeblich für den Kostencharakter des Fertigungsmaterials ist jedoch der (bewertete) Verzehr bzw. Verbrauch an Fertigungsmaterial während einer Rechnungsperiode. Man erhält ihn durch Ansatz bzw. Abzug der Materialbestände. Eine andere Möglichkeit der Verbrauchsermittlung auf der

Basis möglichst kurzer Abrechnungszeiträume (Tage, Wochen und Monate)[1] dürfte für Handwerksbetriebe, da sie nur ausnahmsweise über eine Lagerbuchhaltung verfügen, zu umständlich und zu zeitraubend sein.

Es bleibt daher bei der Bestandskorrektur, die den Materialverbrauch nach der Formel ermittelt:

Materialanfangsbestand + Materialeinkauf ./. Materialendbestand = Materialverbrauch.

Dieses Verfahren bedarf zu seiner Durchführung folgender Unterlagen:

1) Einer genauen körperlichen Inventur zum Jahresanfang,
2) einer genauen Feststellung des im Rechnungsjahr getätigten Materialeinkaufs (mittels des Wareneingangsbuches z.B.!)
3) einer genauen körperlichen Inventur zum Jahresende.

Diese Unterlagen stehen in den meisten Betrieben des Raumausstatterhandwerks zur Verfügung. Eine Materialverbrauchsermittlung ist daher nach diesem Verfahren relativ leicht durchführbar. Die Feststellung ist für die Raumausstatterbetriebe, bzw. deren Kostenrechnung sehr wesentlich, wird damit doch der umfangreichste Teil der Kostensumme erfaßt - unter Berücksichtigung der Tatsache, daß der beschriebene Handwerkszweig materialintensiv ist[2].

Die gleiche Verbrauchsermittlungs-Methode erlaubt weiterhin eine jeweils getrennte Verbrauchsermittlung der bereits aufgezeigten drei Hauptgruppen des Fertigungsmaterials: bezogene Teile, sonstige Roh- und Werkstoffe sowie verarbeitete Handelswaren, da sowohl die Aufzeichnungen des Wareneingangsbuches als auch die Inventuraufnahmen im allgemeinen als recht ausführlich bezeichnet werden können.

Schwierigkeiten entstehen, wenn kein Wareneingangsbuch mehr geführt wird, sondern statt dessen der Materialeinkauf mittels Kontenkarten (in der Durchschreibebuchführung) verbucht wird. Aus räumlichen sowie aus Gründen der Übersichtlichkeit sind die betreffenden Kontenkarten meist mit Sammelbuchungen auf zeitlicher Grundlage (Einkauf eines Tages, einer Woche oder eines Monats) versehen, aus denen man natürlich nicht oder nur selten auf den sachlichen Inhalt (d.h. hier auf die Art des Materials) der

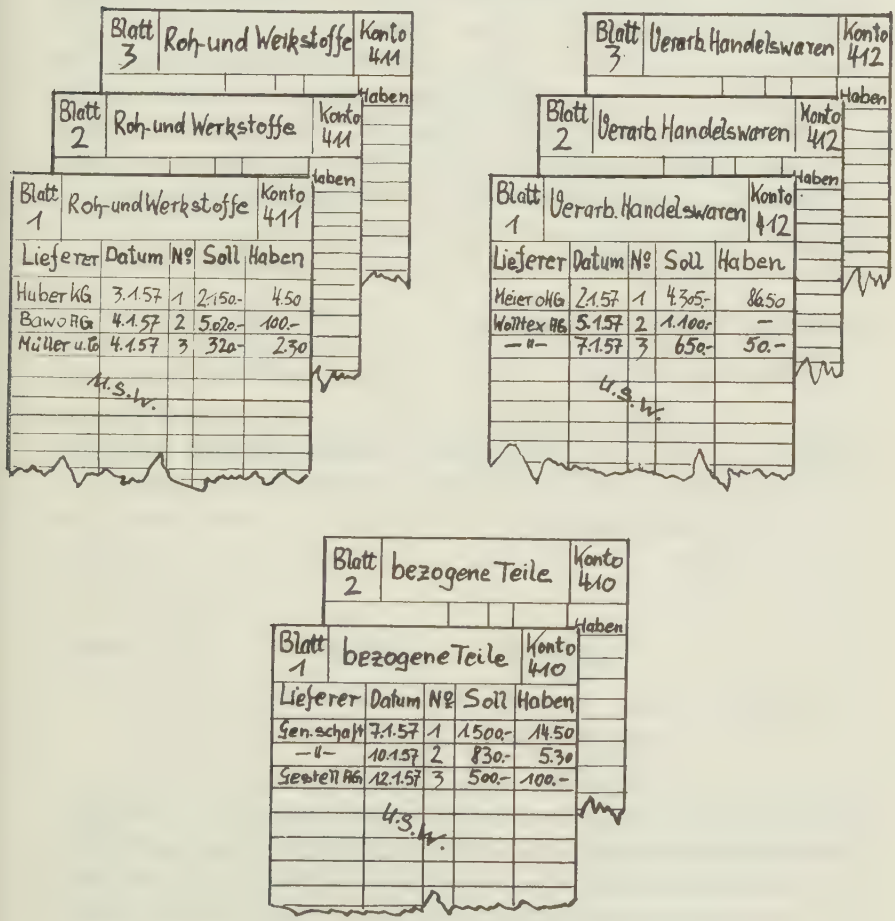
---

1) Vgl. auch Norden, H.: a.a.O., Seite 73ff

2) Im Zusammenhang damit vgl. Norden, H.: a.a.O., Seite 72

vorgenommenen Buchung schließen kann.

Ein Ausweg wäre in der Anlage mehrerer Kontenkarten zu suchen, die jeweils pro Kontenkarte eine der genannten drei Gruppen von Fertigungsmaterial umfassen, wobei folgendes Schema zugrundegelegt werden könnte:



Nach wie vor problematisch bleibt allerdings die Verbrauchsermittlung der verarbeiteten Handelswaren. Man kann zwar zum Jahresschluß feststellen, wieviele der eingekauften Waren mit Alternativverwendung verarbeitet wurden und wieviel als reine Handelsware verkauft wurde, aber schon die Aufspaltung der betreffenden Bestandswerte ist nur mit Hilfe von Näherungsverfahren[1] möglich. Doch sollte man eine derartige Aufspaltung bei der Inventuraufnahme durchführen, indem man das Inventurmaterial auszeichnet und festhält, ob es verarbeitet oder handelsmäßig verkauft wurde. Die daraus resultierenden Verhältniszahlen wären bei der Inventuraufspaltung der folgenden Rechnungsperiode zugrundezulegen, um vielleicht erst in der übernächsten Rechnungsperiode das Verhältnis neu zu bestimmen.

Inventurbestand am 31.12.56 an Dekorationsstoffen	4.000.- DM.
Davon wurden in 1956 verarbeitet	3.000.- DM,
als Handelswaren verkauft	1.000.- DM.

Das Verhältnis zwischen Verarbeitung und Verkauf als Handelsware stellt sich auf 3 zu 1 oder 75% des Bestandes an Deko-Stoffen wurde verarbeitet, 25 % des Bestandes an Deko-Stoffen wurde als Handelsware verkauft.

Inventurbestand am 31.12.57 an Dekorationsstoffen 5.000.- DM.

Verarbeitet wurden:

$$\frac{5.000.- \times 75}{100} = 3.750.- \text{ DM}$$

Als Handelswaren wurden verkauft:

$$\frac{5.000.- \times 25}{100} = 1.250.- \text{ DM.}$$

Die Frage ist allerdings, wie man feststellen will, welche der fortlaufend eingekauften Handelswaren mit Alternativverwendung nun auf Kontenkarte 412 (des vorseitigen Beispiels!) zu verbuchen sind. Im Zeitpunkt des Einkaufs bzw. der Verbuchung steht ja bei einem großen Teil dieser Waren noch gar nicht fest, ob sie verarbeitet oder als Handelswaren verkauft werden.

Man muß sich auch hier mit einer Transformation vergangener Verhältnisse

---

1) Vgl. nochmals Seite 18 der Ausführungen!

in gegenwärtige oder zukünftige begnügen, ähnlich wie dies bei allen Vorkalkulationen auf der Basis von Nachkalkulationen der Fall ist. Das will besagen: Die Relationen und Verhältnisse im Kalkulationswesen der letztvergangenen Rechnungsperiode sind Maßstab für die Kalkulation in der laufenden Periode, wobei unterstellt wird, daß sich die betriebliche Situation der laufenden Periode gegenüber der der letzten Periode nur unwesentlich verändert hat.

Ist dagegen eine stärkere Abweichung im betrieblichen Geschehen zu verzeichnen (erhebliche Saisonschwankungen, die sich nicht im Laufe des Rechnungsjahres ausgleichen, Erweiterung oder Verringerung der Kapazität, Einbeziehung neuer Tätigkeitsbereiche und dergl.), so sind die Abrechnungsperioden kürzer zu fassen; statt einmal im Jahr muß alle Halbjahre abgerechnet werden oder sogar jeden Monat.

Diese Überlegungen gelten auch für die Aufspaltung der Handelswaren mit Alternativverwendung zum Zwecke der Anlage entsprechender Kontenkarten oder Spalten im Wareneingangsbuch.

Wurde auf dem Wege der Nachrechnung beispielsweise festgestellt, daß im vergangenen Rechnungsabschnitt 70% der eingekauften Handelswaren verarbeitet und 30% als Handelswaren verkauft worden waren, so ist dieses Verhältnis auf den Einkauf in der gegenwärtigen Periode anzulegen.

Beispiel:

Einkauf von Handelswaren mit
Alternativverwendung am 2.1.57: 3.000.- DM.

Davon 70% = 2.100.- DM auf Konto 412,
30% = 900.- DM auf Konto 415 (Handelswareneinsatz).

Das Verfahren läßt sich noch weiter verbessern. Man unterteilt die Gruppe der verarbeiteten Handelswaren und ermittelt den Prozentsatz der effektiven Verarbeitung im letzten Rechnungszeitraum, und zwar von jeder einzelnen Art der verarbeiteten Handelswaren. Auf diese Weise läßt sich das Gesamtverhältnis differenzieren und damit die Genauigkeit steigern.

Beispiel:

	Verarbeitung	Verkauf als Handelsware
Deko-Stoffe:	65%	35%
Bezugsstoffe:	90%	10%
Teppiche/Läufer:	40%	60%
Bodenbeläge:	80%	20%
Tapeten:	70%	30%

Einkauf von Deko-Stoffen am 2.1.57: 2.000.- DM

65% auf Konto 412 = 1.300,- DM
35% auf Konto 415 = 700.- DM.

Einkauf von Tapeten am 3.1.57: 600.- DM

70% auf Konto 412 = 420.- DM
30% auf Konto 415 = 180.- DM.

Einkauf von Teppichen am 10.1.57: 3.500.- DM

40% auf Konto 412 = 1.400.- DM
60% auf Konto 415 = 2.100.- DM.

Zum Jahresende kann man auf dem Wege der Nachrechnung ermitteln, inwieweit die vorgenommenen Aufteilungen von den wirklichen Verhältnissen abgewichen sind. Die letzteren sind wiederum Maßstab für die Neufestsetzung der Verhältnisgrößen. Nach einer Reihe von Jahren wird, falls der einzelne Betrieb nicht wesentliche Strukturverschiebungen seiner Tätigkeitsbereiche erfährt, ein ziemlich wirklichkeitsgetreues Verhältnis aus dem Durchschnitt mehrerer Jahre zu errechnen sein.

Beispiel:
Das Verhältnis zwischen Verarbeitung und Verkauf als Handelsware stelle sich bei Bezugsstoffen in:

1953	auf	90 : 10
1954	auf	89 : 11
1955	auf	85 : 15
1956	auf	95 : 5
1957	auf	91 : 9
Maßstab für 1958:		450 : 50 oder
		90 : 10

Die sachliche Abgrenzung des Materialaufwandes findet in der Zurechnung der Bezugskosten ihren Abschluß. Bezugskosten sind Eingangsfrachten, Porti, Rollgelder, Provisionen an Einkaufsvertreter etc., die auf die reinen Einkaufspreise (auch Nettoeinkaufspreise) zugeschlagen werden. Somit gelangt man zu den Einstandspreisen[1] oder Bruttoeinkaufspreisen. Die Begründung für die Zurechnung der Bezugskosten ist darin zu suchen, daß sie, da von Menge oder Wert des eingekauften Materials abhängig, zusammen mit dem Material in die Kostenträgerrechnung direkt eingehen. Streng genommen wären die Bezugskosten Sondereinzelkosten der Beschaffung, doch rechnet man sie in der Praxis sofort dem eingekauften Material hinzu.

Mit der Zurechnung der Bezugskosten, also mit der Bewertung des Materialeinsatzes zu Einstandspreisen, ist die sachliche Abgrenzung des Materialaufwandes abgeschlossen, die entstandenen Materialeinzelkosten werden in die Betriebsabrechnung übernommen.

Zur besseren Übersicht der technischen Durchführung einer zeitlichen und sachlichen Abgrenzung soll ein Zahlenbeispiel dienen:

bezahlter Materialeinkauf in 1957:		157.600.- DM
./. Anteil an Kreditoren vom 1.1.57[2]		
a) Kredit., die nur den Handwerksbereich betreffen:	DM 3.800.-	
b) Kredit., die Handw.- u. Handelsbereich betreffen: 4.000.- DM, davon 70%:	DM 2.800.-	6.600.- DM
+ Anteil an Kreditoren vom 31.12.57[3]:		
a) Kreditoren, wie oben:	DM 5.920.-	
b) Kreditoren, wie oben: 6.500.- DM, davon 72%:	DM 4.680.-	10.600.- DM
= fakturierter Fertigungsmaterialeinkauf:		161.600.- DM

1) S.a. Lehmann, M.R.: a.a.O., Seite 20 und
Brunner, O.: a.a.O., Seite 152

Nebenrechnung zu 2):
Verbrauch an Handelswaren mit Alternativverwendung,
im Jahre 1956: 84.000.- DM.
Davon wurden verarbeitet: 58.800.- DM = 70%, als
Handelswaren verkauft: 25.200.- DM = 30%.
Demnach Aufteilung der entsprechenden Kreditoren und Inventurbestände vom 1.1.57 im Verhältnis 70 : 30.

Übertrag		161.600.- DM
+ Bezugskosten:		
a) für reines Fertigungsmaterial:	2.170.- DM	
b) dito für Handelswaren mit Alternativverwendung: 3.100.- DM, davon 72%:	2.230.- DM	4.400.- DM
= fakt. Fertigungsmaterialeinkauf zu Einstandspreisen:		166.000.- DM
./. Lieferantenkonti, Boni, Retouren etc.:		
a) für reines Fertigungsmat.:	2.270.- DM	
b) dito für Handelswaren mit Alternativverwendung: 2.400.- DM, davon 72%:	1.730.- DM	4.000.- DM
./. Material für Eigenbedarf:		1.000.- DM
= Kostenwert des eingekauften Fertigungsmaterials zu Einstandspreisen:		161.000.- DM
+ Anteil am Inventurbestand vom 1.1.57:		
a) Bestand an reinem Fertigungsmaterial:	3.000.- DM	
b) Bestand an Handelswaren mit Alternativverwendung: 10.000.- DM, davon 70%:	7.000.- DM	10.000.- DM
./. Anteil am Inventurbestand vom 31.12.57:		
a) Bestand, wie oben	2.680.- DM	
b) Bestand, wie oben: 6.000.- DM, davon 72%:	4.320.- DM	7.000.- DM
= zeitlich und sachlich abgegrenzter Fertigungsmaterial-Aufwand = Materialeinzelkosten zu Einstandspreisen:		164.000.- DM

Nebenrechnung zu 3):

Verbrauch an Handelswaren mit Alternativverwendung, im Jahre 1957: 98.800.- DM

Davon wurden verarbeitet: 71.135.- DM = 72%, als

Handelswaren verkauft: 27.665.- DM = 28%.

Demnach Aufteilung der entsprechenden Kreditoren und Inventurbestände vom 31.12.57 im Verhältnis 72 : 28.

2) Der Handelswareneinsatz (Wareneinzelkosten)

Die Handelstätigkeit ist im Raumausstatterhandwerk weit verbreitet. Sie ist weitgehend in der Tätigkeitsstruktur des Handwerkszweiges begründet, dessen weitreichendes Fertigungsprogramm im Laufe der Zeit teilweise von der Industrie übernommen wurde (Lederwaren, Polstermöbel, Matratzen u.a.m.), über den Handel - als Tätigkeitsbereich, nicht als eigener Wirtschaftszweig - aber wieder Eingang in das Handwerk gefunden hat. Die gesunkene Bedeutung der Neuanfertigung in manchen Bereichen wurde durch eine Angliederung der Handelsfunktion und den damit verbundenen Ausbau der Reparaturfunktion (Garantiearbeiten, Reparatur von Industrieprodukten) zum Großteil ausgeglichen[1)2)].

Mit Handelswareneinsatz oder Wareneinzelkosten bezeichnet man direkt auf den Kostenträger (Handelsware) verrechenbare Kosten des Handelsbereiches. Es werden die Waren als Handelswaren gekennzeichnet, die zum Zwecke des Verkaufs eingekauft werden, ohne daß sie einer wesentlichen Be- oder Verarbeitung unterzogen werden[3)].

Die Handelswaren des Raumausstatterhandwerks lassen sich grundsätzlich in drei Gruppen aufteilen, von denen die ersten beiden aus der Tätigkeitsstruktur des untersuchten Zweiges bestimmt sind:

a) Handelswaren aus dem Sattlerbereich, also Lederwaren aller Art und
b) Handelswaren aus dem Polsterer-, Tapezierer- und Dekorateurbereich: Polstermöbel und Matratzen, Holzmöbel, Bettgestelle, Tapeten, Vorhangstoffe und Gardinen, Teppiche und Läufer, Dekorationszubehör, Bodenbeläge, ferner Betten, Decken und Kissen.
c) Schließlich kommen noch Handelswaren hinzu, die mit den schon genannten in einem mehr oder minder losen Zusammenhang stehen, aus der Tätigkeitsstruktur des Raumausstatterhandwerks aber nur mehr indirekt abzuleiten sind: Textilien wie Tischdecken, Wolldecken, Einrichtungsgegenstände sonstiger Art, Kunstgewerbeartikel und dergl., auch ganz abseitige Handelswaren wie Schreibartikel, Tabakwaren (besonders neben Lederwaren!) wären zu erwähnen.

---

1) Vgl. Rößle, K.: "Betriebswirtschaftslehre des Handwerks", a.a.O., Seite 17/18

2) Diese Feststellung gilt besonders für viele Sattlerbetriebe!

3) Ähnlich auch Greifzu, J.: a.a.O., Seite 39

Eine scharfe Abgrenzung der drei Gruppen voneinander ist kaum möglich, selbst eine eindeutige Definition der berufsfremden Handelswaren fehlt. So ist das Verlegen von Teppichen ohne weiteres als Teil der normalen Dekorateurtätigkeit anzusehen, und doch ist es nicht selten, daß dem gleichen Handwerker, der Teppiche verlegt, untersagt wird, den Handel mit Teppichen ohne besondere Sachkundeprüfung (vor der Industrie- und Handelskammer) auszuüben[1]. Auf die Schwierigkeiten einer Trennung der Handelswaren mit Alternativverwendung wurde bereits im Rahmen der Behandlung des Fertigungsmaterials eingegangen (siehe S. 15 ff). Die dort vorgeschlagenen Möglichkeiten einer Trennung haben ihre Gültigkeit auch bei der Berechnung des Handelswareneinsatzes.

Die vorgenommene Gruppierung der Handelswaren nach verschiedenen Gesichtspunkten spielt für die zeitliche und sachliche Abgrenzung keine Rolle, da bei der Abgrenzung die gleichen Verfahren angewendet werden, gleichgültig, um welche Gruppe von Handelswaren es sich handelt.

Die zeitliche Abgrenzung kommt nur zum Zuge, wenn der Handelswareneinkauf auf der Basis der Zahlungsausgänge verbucht wurde. In solchen Fällen müssen die Kreditoren berücksichtigt werden.

	Bezahlter Handelswareneinkauf der Rechnungsperiode
./.	Kreditoren zu Beginn der Rechnungsperiode
+	Kreditoren zu Ende der Rechnungsperiode
=	Handelswareneinkauf der Rechnungsperiode auf Basis der Rechnungseingänge

Im Hinblick auf die Trennung der Kreditoren, die Handelswaren mit Alternativverwendung betreffen, wird wieder eine Aufschlüsselung vorgeschlagen, die sich nachkalkulatorisch aus dem Verteilungsverhältnis ergibt.

Bei der sachlichen Abgrenzung des Handelswarenaufwandes ist bezüglich der Systematik ähnlich vorzugehen wie bei der Abgrenzung des Fertigungsmaterial-Aufwandes.

Zugerechnet werden den eingekauften Handelswaren die Bezugskosten, womit auch sie auf der Basis der Einstandspreise in die Kalkulation eingehen. Es empfiehlt sich jedoch nicht, in diesem Zusammenhang von Netto- bzw.

---

1) Siehe hierzu: "Raumgestaltendes Handwerk", 9. Jahrgang, April 1957, Seite 21ff

Bruttoeinkaufspreisen zu sprechen, da in der Terminologie der Handelsbetriebslehre mit Netto- bzw. Bruttopreisen die Handelsspannenrechnung bezeichnet wird. Zum Abzug kommen Skontierträge, Retouren und dergl., da sie den Handelswareneinkauf vermindern. Unberührt bleiben hiervon die Handelsrabattsätze[1], sie haben mit Mengenrabatten nichts zu tun.

Handelswaren für Eigenbedarf sind ebenso vom Handelswareneinkauf abzuziehen wie Waren, die als Kundengeschenke abgegeben werden. Der Wert dieser Waren ist dem Privatkonto bzw. den Werbe- oder Repräsentationskosten zu belasten. Da sich ein Teil der Handelswaren des untersuchten Handwerkszweiges sehr gut als Werbegeschenke eignet (Lederwaren, Decken, Kissen, Kunstgewerbeartikel u.a.), was sich in der Praxis entsprechend niederschlägt, ist auf eine Eliminierung derartiger privat entnommener oder verschenkter Handelswaren im Rahmen der sachlichen Abgrenzung des Warenaufwandes besonders zu achten.

Bei der Bestandskorrektur ist bezüglich der Aufgliederung der Bestände an Handelswaren mit Alternativverwendung nach den gleichen Verfahren vorzugehen, die bei der Bestandsrechnung des Fertigungsmaterials verwendet wurden.

Erst mit der Bestandszu- bzw. abrechnung wird aus dem Handelswaren e i n k a u f zu Einstandspreisen der Handelswaren e i n s a t z zu Einstandspreisen, der in die Kostenartenrechnung zum Zwecke der direkten Übertragung auf die Kostenträger eingestellt wird. In einem Zahlenbeispiel soll die zeitliche und sachliche Abgrenzung des Handelswarenaufwandes noch einmal zusammengefaßt werden:

---

1) Vgl. hierzu auch Seyffert, R.: a.a.O., Seite 468

	Bezahlter Handelswareneinkauf in 1957:		61.400.- DM
./.	Anteil an Kreditoren vom 1.1.57:		
	a) Kreditoren, die nur den Handelsbereich betreffen:	2.400.- DM	
	b) Kreditoren, die Handwerks- und Handelsbereich betreffen: 4.000.- DM, davon 30%:	1.200.- DM	3.600.- DM
+	Anteil an Kreditoren vom 31.12.57:		
	a) Kreditoren, wie oben	2.980.-DM	
	b) Kreditoren, wie oben: 6.500.- DM, davon 28%:	1.820.-DM	4.800.- DM
=	fakturierter Handelswareneinkauf:		62.600.- DM
+	Bezugskosten:		
	a) für reine Handelswaren:	730.-DM	
	b) dito für Handelswaren mit Alternativverwendung: 3.100.- DM, davon 28%:	870.-DM	1.600.- DM
=	fakt. Handelswareneinkauf zu Einstandspreisen:		64.200.- DM
./.	Lieferantenskonti, Mengenrabatte etc.:		
	a) für reine Handelswaren:	930.-DM	
	b) dito für Handelswaren mit Alternativverwendung: 2.400.- DM, davon 28%:	670.-DM	1.600.- DM
./.	Handelswaren für Eigenbedarf:	300.-DM	
./.	Handelswaren für Kundengeschenke:	300.-DM	600.- DM
=	Kostenwert der eingekauften Handelswaren zu Einstandspreisen:		62.000.- DM
+	Anteil am Inventurbestand vom 1.1.57:		
	a) Bestand an reinen Handelswaren:	5.000.-DM	
	b) Bestand an Handelswaren mit Alternativverwendung: 10.000.-DM, davon 30%:	3.000.-DM	8.000.- DM
./.	Anteil am Inventurbestand vom 31.12.57:		
	a) Bestand, wie oben:	2.320.-DM	
	b) Bestand, wie oben: 6.000.- DM, davon 28%:	1.680.-DM	4.000.- DM
=	zeitlich und sachlich abgegrenzter Handelswarenaufwand =		
	Wareneinzelkosten zu Einstandspreisen:		66.000.- DM

3) Die Personalkosten

a) Direkt verrechenbare Löhne und Gehälter

"Der Lohn ist eine Entschädigung für die von Menschen geleistete Arbeit"[1]. Die Arbeitsleistung wird also durch geldliche oder sachliche Entschädigungen (Entgelte) abgegolten, die man unter dem Sammelbegriff Löhne und Gehälter zusammenfaßt.

Nach fertigungstechnischen Überlegungen gliedert man die Löhne und Gehälter in Fertigungslöhne auf, etwas mißverständlich auch produktive Löhne genannt, und versteht darunter Löhne und Gehälter, die für eine Tätigkeit unmittelbar am Werkstück zu bezahlen sind. Demgegenüber stehen die Hilfslöhne (mißverständlich als unproduktive Löhne bezeichnet), sie dienen der eigentlichen Leistungserstellung nur mittelbar[2].

Unter verrechnungstechnischen Gesichtspunkten teilt man die Löhne und Gehälter in direkt verrechenbare und nicht direkt verrechenbare ein, was sich inhaltlich mit der Gruppierung nach Einzelkostenlöhnen und -gehältern bzw. nach Gemeinkostenlöhnen und -gehältern deckt. Hier ist auf die Verrechnung der Löhne und Gehälter in der Kostenträgerrechnung abgestellt; Einzelkosten können den Kostenträgern direkt, Gemeinkosten nur indirekt zugerechnet werden.

Üblicherweise ist die Verrechnungstechnik der Löhne und Gehälter an deren Auftreten im Verlauf des Fertigungsprozesses orientiert; hier fallen verrechnungs- und fertigungstechnische Einteilungen zusammen[3].

Im Raumausstatterhandwerk dürften demzufolge als direkt verrechenbare Löhne und Gehälter alle die zu bezeichnen sein, die für Tätigkeiten am Stück (Anfertigung oder Reparatur) in der Werkstatt oder auf Baustellen bzw. in Kundenwohnungen (Dekorations-, Verlege- und Tapeziererarbeiten in Alt- oder Neubauwohnungen) bezahlt werden.

Besondere Schwierigkeiten beim Ansatz und bei der Berechnung der direkt verrechenbaren Löhne und Gehälter sind im untersuchten Handwerkszweig nicht mehr gegeben, als in den meisten anderen Handwerkszweigen auch.

---

1) So Rößle, K.: "Die Selbstkostenermittlung und Preisberechnung im Handwerk", Bad Wörishofen 1957, Seite 54

2) Ähnlich Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 28

3) Ebenda, Seite 30

Das will besagen: Spezielle, branchenbedingte Gegebenheiten innerhalb der Personalkosten treten im Raumausstatterbetrieb kaum auf, doch bleiben hiervon allgemeine, mit der Erfassung, Trennung und Zurechnung der Personalkosten zusammenhängende Fragen, nicht zuletzt auch Basisprobleme des Lohnes unberührt.

Der Lohn- und Gehaltsaufwand der Buchhaltung bedarf einer zeitlichen und sachlichen Abgrenzung, um in die Kostenartenrechnung eingehen zu können.

Die zeitliche Abgrenzung erfaßt den Lohnaufwand[1] genau einer Rechnungsperiode. Die Lohnzahlung erfolgt im allgemeinen wöchentlich, entweder auf dem Wege der Vorschußzahlung oder auf Grund der geleisteten effektiven Wochenarbeitszeit[2]. Nur selten werden jedoch Beginn und Ende der Rechnungsperiode mit Beginn und Ende der Lohnwoche zusammenfallen, meistens werden Differenzen von einigen Tagen auftreten, die mittels der zeitlichen Abgrenzung auszugleichen sind.

Endet die letzte Lohnwoche der vergangenen Rechnungsperiode beispielsweise erst am zweiten Tag der laufenden Rechnungsperiode, so sind, im Falle einer Fünftage-Woche, zwei Lohntage der laufenden, drei Lohntage aber noch der vergangenen Periode zu belasten. Entsprechend ist am Ende der laufenden Periode zu verfahren: Die kommende Rechnungsperiode ist um den Lohnanteil zu entlasten, der noch in die gegenwärtige Periode fällt.

Beispiel:
Die Rechnungsperiode beginne am 1.1. und ende am 31.12., die Lohnwoche laufe von Freitag bis Donnerstag, der 1.1. sei ein Mittwoch, der 31.12. ein Dienstag.
Am 3.1. werden 1.600.- DM Löhne gezahlt, davon betreffen das alte Jahr

$$\frac{1.600.- \times 3}{5} = 960.- \text{ DM}$$

und das laufende Jahr

$$\frac{1.600.- \times 2}{5} = 640.- \text{ DM}.$$

---

1) Der Kürze halber wird nur mehr von Lohnaufwand gesprochen, wobei der Gehaltsaufwand mit im Lohnaufwand enthalten sein soll!

2) Bei sehr vielen Betrieben wird der Lohn am Freitag ausbezahlt; hier geht die Lohnwoche abweichend von der Kalenderwoche, von Freitag bis Donnerstag!

960.- DM = Lohnanteil des alten Jahres sind demnach vom Gesamtlohnaufwand abzuziehen, dafür kommen zum Jahresende Löhne für drei Tage hinzu:

$$\frac{2.000.- \times 3}{5} = 1.200.- \text{ DM.}$$

	Gesamtlohnsumme:	66.400.- DM
./.	Lohnanteil des alten Jahres:	960.- DM
+	Lohnanteil des abzurechnenden Jahres:	1.200.- DM
=	zeitlich abgegrenzte Jahreslohnsumme:	66.640.- DM

Bei Gehältern und Erziehungsbeihilfen ist eine solche zeitliche Abgrenzung im allgemeinen nicht erforderlich, da diese fast nur monatlich bezahlt werden.

Die sachliche Abgrenzung des Lohnaufwandes erstreckt sich im wesentlichen auf eine Aussonderung des Lohnanteils für Erstellung innerbetrieblicher Leistungen sowie der Löhne für außerbetriebliche Arbeiten.

Während Löhne für außerbetriebliche Arbeiten den entsprechenden Aufwandskonten (z.B. Privatkonto) zu belasten sind, werden Löhne für innerbetriebliche Leistungserstellung nur aus dem Lohnaufwand herausgenommen und gehen an anderer Stelle des betrieblichen Werteflusses wieder in die Leistungsrechnung ein; sie sind kosten- und erfolgsbeeinflussend.

Beispiel für die sachliche Abgrenzung des Lohnaufwandes:

	Zeitlich abgegrenzte Lohnsumme:	66.640.- DM
./.	Löhne für außerbetriebliche Arbeiten (Lohnanteil für Dekorationsarbeiten in der Privatwohnung des Meisters z.B.):	440.- DM
./.	Löhne für innerbetriebliche Leistungserstellung (Laden wird neu tapeziert, im Büro wird Linoleum verlegt etc.):	400.- DM
+	Aushilfslöhne (von einem anderen Betrieb wurde zur Erledigung dringender Arbeiten ein Geselle zur Aushilfe genommen):	200.- DM
=	zeitlich und sachlich abgegrenzter Lohnaufwand	
=	Lohnkosten:	66.000.- DM

In diesen Lohnkosten sind die direkt und die nicht direkt verrechenbaren Löhne enthalten. Nach Abzug der nicht direkt verrechenbaren Löhne und nach Ergänzung des direkt verrechenbaren Meisterlohnanteils (der kalkulatorischen Korrektur) ergeben sich die gesamten direkt verrechenbaren Löhne und Gehälter:

	Lohnkosten:	66.000.- DM
./.	nicht direkt verrechenb. Löhne:	25.000.- DM
+	direkt verrechenb. Meisterlohn:	2.500.- DM
=	Direkt verrechenbare Löhne und Gehälter:	43.500.- DM

Zu den direkt verrechenbaren Löhnen zählen im Raumausstatterhandwerk in erster Linie die Löhne der Gesellen und Näherinnen, ferner, soweit sie unmittelbar an der Erzeugniserstellung mitwirken, auch die Löhne bzw. Gehälter der angestellten Meister, der Lehrlinge sowie der mithelfenden Familienangehörigen und des Inhabers selbst.

Üblich ist im untersuchten Handwerkszweig für die Entlohnung der Gesellen das Zeitlohnsystem, d.h., es wird die Anwesenheit im Betrieb bezahlt. Leistungsgebundene Zeitlöhne[1] spielen gegenüber den reinen Zeitlöhnen nur eine untergeordnete Rolle. Besonders in größeren Betrieben, die sich mit der Herstellung von Polstermöbeln in Kleinserien, mit Großdekorationen oder mit umfangreichen Verlegearbeiten befassen, sind Werk- oder Leistungslöhne (Stücklöhne, Akkordlöhne)[2] als Lohnsystem häufiger vorzufinden.

Stücklohn ist die Regel bei der Bezahlung der Näherinnen, das Entlohnungssystem folgt dabei der Eigenart der Leistungserstellung (Vorhangnähen in Heimarbeit als Beispiel). Bei Tätigkeit im Betrieb selbst erhalten die Näherinnen vorwiegend zeitgebundene Stücklöhne, bei Heimarbeit vornehmlich zeitungebundene Stücklöhne.

Angestellte Meister werden meist gehaltsmäßig bezahlt, doch ist auch der Fall nicht selten, daß Altgesellen ohne Meisterprüfung die Stellung eines Werkstattmeisters wahrnehmen, aber Stundenlohn erhalten. Mit zunehmender Betriebsgröße wird ihre Zeit mehr und mehr von der Werkstattauf-

---

1) Siehe hierzu Rößle, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", a.a.O., Seite 91

2) Ebenda, Seite 91 und Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 30ff

sicht, der Aufsicht an Baustellen, der Erzeugnisprüfung, der Anleitung von Lehrlingen, der Führung von Material- und Lohnzetteln und dergl. in Anspruch gerommen; dementsprechend wird die Zeit für ihre Mitarbeit am Stück oder Auftrag geringer, d.h., der direkt verrechenbare Lohn- bzw. Gehaltsanteil fällt mit zunehmender Betriebsgröße immer weniger ins Gewicht.

Die Erziehungsbeihilfe der Lehrlinge, deren Höhe nach Lehrjahren gestaffelt ist, wird grundsätzlich in die Kategorie der Gehälter eingestuft. Die Auszahlung erfolgt teils monatlich, teils wöchentlich. Leisten Lehrlinge Überstunden, was bei besonderer Arbeitsanspannung (Saisonale Spitzen!) schon einmal vorkommen kann, so bekommen sie entweder die Überstunden bezahlt oder erhalten ein zusätzliches Taschengeld. Auch die Möglichkeit des Wochenausgleichs wird vielfach ausgenutzt; Überstunden der einen Woche werden durch weniger Arbeitsstunden in den nächsten Wochen wieder ausgeglichen.

Grundsätzlich ist die Erziehungsbeihilfe der Lehrlinge nicht direkt verrechenbar, denn die Lehrlinge belasten, vor allem in den ersten Lehrjahren, den Betrieb kostenmäßig (Meister und Gesellen müssen einen Teil ihrer Arbeitszeit der Unterrichtung der Lehrlinge widmen; diese Zeit fehlt der Leistungserstellung!). Auch kann die Erziehungsbeihilfe nicht als Äquivalent für geleistete Arbeit am Stück oder Auftrag gesehen werden, denn hierzu werden die Lehrlinge praktisch erst im letzten Lehrjahr herangezogen und auch dann müssen sie vielfach noch beaufsichtigt und ihre Leistungen korrigiert werden. Immerhin wird man die Erziehungsbeihilfe für Lehrlinge in den letzten Lehrjahren, soweit sie am Stück mitarbeiteten, zu den direkt verrechenbaren Löhnen zählen müssen.

Mithelfende Familienangehörige werden im Handwerk allgemein nicht eben häufig bezahlt, darin machen auch die Betriebe des Raumausstatterhandwerks keine Ausnahme, Wenn doch, so handelt es sich meist um Familienangehörige, die als Gesellen arbeiten; mithelfende Ehefrauen oder Töchter, die im kaufmännischen Bereich tätig sind, erhalten fast nie eine Bezahlung vom Betriebe aus.

Über die Berechtigung, mithelfende Familienangehörige entsprechend ihrer Tätigkeit im Betrieb zu entlohnen, dürfte kaum ein Zweifel bestehen. Viele Betriebe müßten eine - selbstverständlich zu bezahlende - kaufmännische Kraft oder eine Verkäuferin oder eine Näherin einstellen, würden diese Arbeiten nicht von der mithelfenden Ehefrau oder Tochter ge-

tan werden. Andere, besonders kleine Betriebe können auf die Einstellung eines Gesellen verzichten, weil der Sohn mitarbeitet.

Alle diese Betriebe würden sich jedoch selbst betrügen, wenn sie die Arbeit der mithelfenden Angehörigen nicht in der Kalkulation ansetzten: sie würden zu billig kalkulieren, den Auftraggebern Kosten und zwar Arbeitskosten schenken, was zweifellos nicht im Sinne einer wirtschaftlichen Preispolitik liegen kann. Die kostenlose Arbeit mithelfender Angehöriger wird sich auch nicht durch erhöhte Gewinne rechtfertigen, denn dem Betrieb wird nur vergütet, was er dem Kunden in Rechnung stellt, also kalkuliert. Läßt er die (bewertete) Arbeitszeit seiner Angehörigen außer Betracht, so kann sie nicht erfolgswirksam werden, sie wird verschenkt. Unter Umständen wird der Handwerker die Tätigkeit seiner Angehörigen oder besser deren Folgen aus dem Gewinn oder aus der betrieblichen Substanz honorieren müssen, so zum Beispiel, wenn mithelfende Angehörige vielleicht infolge Arbeitsüberlastung krank werden und keine Pflichtversicherung besteht, wie dies bei normaler Entlohnung selbstverständlich ist.

Direkt verrechenbar ist die Tätigkeit mithelfender Familienangehöriger, wenn sie als Gesellen oder als Näherinnen mitarbeiten. Viele Kleinbetriebe haben überhaupt keine angestellte Näherin, hier werden alle Näharbeiten von Familienangehörigen ausgeführt.

Zur Bewertung der Tätigkeit sollte der Betriebsinhaber die geleisteten Arbeitsstunden mit dem Stundenlohn multiplizieren, den ein Geselle bzw. eine Näherin tariflich zu beanspruchen hat.

Arbeitet der Betriebsinhaber in der Werkstatt oder auf der Baustelle, so ist die hierfür anfallende Arbeitszeit direkt verrechenbar. Gerade bei kleinen und mittleren Betrieben wird eine Mitarbeit des Meisters am Stück oder Auftrag häufig anzutreffen sein, das gilt im besonderen für die Handwerksmeister des untersuchten Zweiges. "Der Kostencharakter des Unternehmerlohnes an sich ist nicht zu bezweifeln"[1]. "Bei Einzelkaufleuten und Personalgesellschaften ist als Entgelt für die Arbeit der im Betrieb ohne feste Entlohnung tätigen Unternehmer ein 'kalkulatorischer Unternehmerlohn' in der Kostenrechnung zu berücksichti-

---

1) So Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 25

gen"[1][2]. Dieser Grundsatz hat sich allgemein durchgesetzt, er hat sich auch in den Vorschriften der VPöA/LSP niedergeschlagen[3]. Problematisch ist die Berechnung des Unternehmerlohnes bzw. des Meisterlohnes. Die Höhe des als Kosten anzuerkennenden Unternehmerlohnes kann strittig sein[4], weswegen alle möglichen Bemessungs- und Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der Höhe des Meisterlohnes wie Jahresumsatz, Beschäftigtenzahl[5], vergleichbare Tätigkeiten von Angestellten[6] und dergl. herangezogen werden. Grundsätzlich läßt sich die Tätigkeit des selbständigen Meisters nicht quantifizieren. Auch bei Zerlegung seiner gesamten Arbeitszeit nach der Art der Tätigkeit und der entsprechenden Bewertung werden immer noch unwägbare Faktoren wie mehr oder minder große Tüchtigkeit, Fleiß, Begabung u.ä., kurz, psychologische wie ökonomische Faktoren bleiben, die nicht an Hand vergleichbarer Maßstäbe quantifizierbar oder qualifizierbar sind, d.h. weder gemessen, gewogen noch bewertet werden können. Jede noch so exakt und logisch aufgebaute Tabelle oder jeder Schlüssel zur Berechnung des Meisterlohnes krankt daher daran, daß de facto eine fast mathematische Abhängigkeit der Meisterlohnhöhe von einigen wenigen Bestimmungsgrößen wie Beschäftigtenzahl, Wertschöpfung, Betriebsleistung etc. unterstellt wird, während eine Vielzahl von anderen Größen, besonders außerökonomischer Natur außer Acht gelassen wird.

Wenn trotzdem eine Bestimmung der Höhe des Meisterlohnes in mehreren Handwerkszweigen durchgeführt wurde[7], so unter der zweifellos berechtigten Überlegung, daß dem Handwerker in der Praxis die Möglichkeit gegeben werden muß, mittels eines Instrumentariums von betriebswirtschaftlichen Fakten und Berechnungsgrundlagen seinen, ihm zustehenden Meisterlohn selbst zu berechnen.

---

1) So Greifzu, J.: a.a.O., Seite 46
2) Ähnlich auch Walther, A.: "Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung", Zürich 1953, Bd I, Seite 114
3) VPöA/LSP, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Stuttgart 1954, Seite 26
4) Vgl. Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 25
5) So Lehmann, B.: "Buchungsschlüssel in der Industrie", zitiert nach Greifzu, J.: a.a.O., Seite 46
6) So Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 25
7) Zum Beispiel für das Malerhandwerk und für das Schlosserhandwerk!

Dagegen läßt sich kaum etwas einwenden, es sei denn, daß immer darauf hingewiesen werden müßte, daß es sich bei den genannten Berechnungsgrundlagen nur um Anhaltspunkte handeln kann, nach denen der Meisterlohn in seiner Höhe in etwa festgesetzt werden kann.

Wird diese Einschränkung von vornherein getroffen, so steht der Berechnung des Meisterlohnes mittels einer Tabelle nichts im Wege. Sie wird auch für das Raumausstatterhandwerk, im Rahmen der nicht direkt verrechenbaren Löhne und Gehälter, versuchsweise durchgeführt werden.

Für die Ermittlung des direkt verrechenbaren Meisterlohnanteils wären folgende Überlegungen anzustellen:

Es sollte von den Stunden (pro Tag, Woche, Monat oder Jahr) ausgegangen werden, die der Handwerksmeister in der Werkstatt oder auf Baustellen mit der Arbeit am Stück oder Auftrag beschäftigt war. Diese Stunden müßten, falls der Meister über seine Arbeitszeit keine Aufzeichnungen gemacht hat, geschätzt werden.

Als Wertmaßstab zur Bewertung der ermittelten Stunden würde sich der Stundenlohn des höchstbezahlten Gesellen oder der eines angestellten Meisters anbieten, sofern dieser noch am Stück oder Auftrag mitarbeitet. Natürlich wird ein solcher Wertmaßstab nicht voll befriedigen. So werden Handwerker, die einen guten Ruf besitzen, weil sie z.B. bei der Einrichtung eines Wohnraumes eine besondere geschmackliche oder modische Note mit hereinbringen, durch den Ansatz nur eines tariflichen Lohnstundensatzes nicht leistungsgerecht entschädigt. In solchen Fällen wäre vielleicht zu untersuchen, ob nicht die Entlohnung eines Schaufensterdekorateurs oder sogar eines Innenarchitekten als Bemessungsgrundlage angebrachter wäre. Die Entscheidung hierüber bleibt selbstverständlich jedem Meister selbst überlassen; er muß letzten Endes entscheiden, wie er sich einzuschätzen hat.

Auch in den Fällen, in denen der Meister bei der Fertigstellung eines Auftrages gleichsam letzte Hand anlegen muß, damit die Arbeit wirklich einwandfrei wird, erscheint der Ansatz des (höchsten) Gesellenstundenlohnes zu niedrig.

Ein prozentualer Aufschlag auf den Gesellenstundenlohn dürfte hier berechtigt sein, auch wenn bezüglich der Aufschlagshöhe nur mit Schätzungen gearbeitet werden kann. Irrationale, im Menschlichen begründete Faktoren lassen sich eben nicht genau in Mark und Pfennig ausdrücken.

Es bleibt festzuhalten, daß für die Bewertung der direkt verrechenbaren Arbeitsstunden des Meisters grundsätzlich der Stundenlohn des höchstbezahlten Gesellen oder angestellten Meisters[1] heranzuziehen ist.

Beispiel:

Der höchstbezahlte Geselle erhalte 2.- DM/Stunde. Von 60 Arbeitsstunden des Meisters je Woche entfallen auf direkte Mitarbeit 25 Stunden.

25 Stunden à 2.- DM/Stde = 50.- DM =
direkt verrechenbarer Meisterlohnanteil/Woche.

Unterstellt man, daß dieses Verhältnis von 25 direkt verrechenbaren zu 60 Gesamtstunden je Woche auch im Jahresdurchschnitt gilt, so beträgt der direkt verrechenbare Meisterlohnanteil des gesamten Jahres:

	52	Wochen
./.	2	Wochen (für Urlaub und Feiertage)
=	50	Wochen zu 50.- DM/Woche = 2.500.- DM/Jahr.

b) Nicht direkt verrechenbare Löhne und Gehälter

Vor der Darstellung dieser Kosten bedarf es in kurzen Worten einer Charakterisierung derselben nach der Art ihrer Zurechnung auf die Kostenträger.

Kosten, die den Leistungen nur mittelbar oder indirekt zugerechnet werden, nennt man Gemeinkosten[2].

Die Zurechnung, nicht die Zurechenbarkeit[3], bezieht sich in diesem Zusammenhang auf die Kostenträgerrechnung; den Kostenträgern (Leistungen) werden Kosten unmittelbar, direkt zugerechnet: Einzelkosten. Ist diese nicht möglich, so sind sie mittelbar, indirekt den Kostenträgern zu belasten: Gemeinkosten.

Gemeinkosten lassen sich für den e i n z e l n e n Auftrag nicht er-

---

1) Gegebenenfalls kann auch der Stundenlohn des höchstbezahlten Gesellen oder Meisters vergleichbarer Betriebe des gleichen Ortes als Bemessungsgrundlage gewählt werden!

2) Lehmann, M.R.: a.a.O., Seite 52

3) Ebenda, Seite 52

fassen, also auch nicht zurechnen, sie werden für mehrere oder alle Erzeugnisse gemeinsam aufgewendet und auf rechnerischen Umwegen auf die einzelnen Kostenträger zugerechnet[1].

Die Definition der Gemeinkosten ergibt sich demnach aus rechnungstechnischen Überlegungen, der Begriff ist abhängig von der Art und Weise der Zurechnung der Kosten in der Kalkulation. Daraus folgt wiederum, daß die Einteilung der Kostenarten in Einzelkosten und Gemeinkosten, wie sie in der Kostenartenrechnung vorgenommen wird, die Existenz einer Kostenträgerrechnung (= Kalkulation i.e.S.) bereits voraussetzt.
Nicht direkt verrechenbare Löhne und Gehälter lassen sich am zweckmäßigsten negativ definieren: Löhne und Gehälter, die n i c h t auf Grund einer unmittelbaren Tätigkeit am Stück oder Auftrag angefallen und zu bezahlen sind, werden als nicht direkt auf Stück oder Auftrag verrechenbar bezeichnet. Man nennt sie deshalb auch Gemeinkostenlöhne und -gehälter.

Die Einstufung als Gemein k o s t e n läßt erkennen, daß eine zeitliche und sachliche Bereinigung des gesamten Lohn- und Gehaltsaufwandes bereits stattgefunden hat.

Problematisch ist nur mehr die Abspaltung der nicht direkt verrechenbaren Löhne und Gehälter von der Gesamtlohn- und Gehaltssumme.

Arbeitsstunden von Gesellen, die für Lehrlingsanweisung, Werkstattaufsicht, Frühstückspausen, Aufräumung des Arbeitsplatzes, Schreibarbeiten und dergl. anfallen, sind als nicht direkt verrechenbar von den Gesamtarbeitsstunden der Gesellen abzuziehen.

Die Ermittlung solcher Arbeitsstunden ist sehr genau möglich, wenn jeder Geselle täglich Aufschreibungen vornimmt, die erkennen lassen, welche Tätigkeiten er im Verlauf eines Arbeitstages ausgeführt hat. Die Aufschreibungen müßten konsequent während der ganzen Rechnungsperiode vorgenommen werden.

Derartige Aufschreibungen - in Form von Arbeitszetteln oder Arbeitsbüchern - können beispielsweise folgendes Aussehen haben:

---

1) Ähnlich auch Greifzu, J.: a.a.O., Seite 47 und Seite 265

Datum: Montag, 15.7.57

Name: Huber, Josef
Beruf: Polsterergeselle
Stundenlohn: 2.- DM

Art der Tätigkeit	von ... bis ...	direkt verrechenbare Zeit/Min.	nicht direkt verr. Zeit/ Minuten
Anweisung der Lehrlinge	$8^{00}-8^{30}$		30 Min.
Polsterarbeiten	$8^{30}-9^{00}$	30 Min.	
Frühstückspause	$9^{00}-9^{15}$		15 -"-
Polsterarbeiten	$9^{15}-11^{00}$	105 -"-	
Von Werkstatt zur Kundenwohnung	$11^{00}-11^{15}$	15 -"-	
Dekorat.arbeiten in der Kundenwohnung	$11^{15}-12^{45}$	90 -"-	
zurück zum Betrieb	$12^{45}-13^{00}$	15 -"-	
Mittagspause	$13^{00}-14^{00}$		
Reparaturarbeiten	$14^{00}-17^{15}$	195 -"-	
Aufräumen des Arbeitsplatzes, einige Aufschreibungen	$17^{15}-17^{30}$		15 -"-
Gesamtarbeitszeit: 8 1/2 Stunden	510 Minuten =	450 Min.	60 Min.

Direkt verrechenbar: 450 Min. = 7 1/2 Stunden zu 2.-DM/Stde = 15,-DM
Nicht direkt verrechenbar: 60 Min. = 1 Stunde zu 2.-DM/Stde = 2.-DM

Tageslohn insgesamt: 17.- DM

Mittels so gestalteter Arbeitszettel, die für jeden Beschäftigten zu führen wären, dessen Arbeitszeit bzw. dessen Lohn sowohl direkt als auch

nicht direkt verrechenbar sein kann, ist eine Erfassung des Gemeinkostenanteils ohne weiteres und sehr genau möglich.

Nun stellen allerdings solche Aufschreibungen eine zeitliche Belastung nicht nur für die betreffenden Arbeitnehmer dar, denn sie müssen, sollen sie von Wert sein, jeden Tag, zumindest ohne größere Zeitunterbrechungen vorgenommen werden. Auch der Betriebsinhaber, angestellte Meister oder andere Personen müssen für die Kontrolle und Auswertung der Aufschreibungen Zeit und Arbeit aufwenden. Um eine übermäßige und unzumutbare Belastung zu vermeiden, die besonders Kleinbetriebe treffen würde, wird ein etwas vereinfachtes Verfahren vorgeschlagen: Der vorliegende Arbeitszettel wird für oder von jedem in Frage kommenden Beschäftigten nicht ganzjährig, sondern nur während eines bestimmten Zeitraumes (z.B. während eines arbeits- und beschäftigungsmäßig durchschnittlichen Monats) geführt, innerhalb dieses Zeitraumes jedoch an jedem Arbeitstag. Die Gemeinkostenzeiten werden dabei ins Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit jeden Tages gesetzt. Aus den sich daraus ergebenden Prozentzahlen der einzelnen Tage wird ein einfaches arithmetisches Mittel gebildet, welches aussagt, wie hoch, im Vergleich zur Gesamtarbeitszeit, die durchschnittliche Gemeinkostenzeit der einzelnen Beschäftigten ist.

Beispiel (bezogen auf eine Woche):

	Gemeinkostenzeit	Gesamtarbeitszeit	%
Montag:	60	510	ca.11,75 %
Dienstag:	70	510	ca.13,75 %
Mittwoch:	90	510	ca.17,65 %
Donnerstag:	55	510	ca.10,80 %
Freitag:	45	510	ca. 8,80 %
Samstag:	50	330	ca.15,15 %
Insgesamt	370 Minuten	2.880 Minuten	ca.77,90 %

Wochendurchschnitt: $\frac{77{,}90\ \%}{6\ \text{(Wochentage)}}$ = (aufgerundet) 13 %

Mit so errechneten Durchschnittsgrößen könnten die Gemeinkostenzeiten der einzelnen Beschäftigten auch für die verbleibenden Monate ermittelt und der Kalkulation zugrundegelegt werden. Es soll jedoch nicht verkannt werden, daß die letztgenannte Methode nur eine Annäherung darstellt und von der ersten Methode an Genauigkeit weit übertroffen wird. Sie wird

daher auch nur kleineren Betrieben des Raumausstatterhandwerks empfohlen.

Großbetrieben, auch großen Mittelbetrieben ist dagegen eine durchgehende Führung von Arbeitszetteln oder eines Arbeitsbuches anzuraten, da hier angestellte Meister oder Werkstattschreiber neben anderen Aufgaben auch diese bewältigen können. Nach einer gewissen Anlaufzeit nimmt zudem der Aufwand an Zeit und Arbeitskraft zur Erfüllung dieser Aufgabe, bedingt durch die Gewöhnung an die Durchführung, allmählich ab. Daß trotz Gewohnheit die Genauigkeit der Aufschreibungen nicht leiden darf, versteht sich von selbst.

Die Beschäftigten zu einer genauen Aufschreibung ihrer täglichen Arbeiten zu veranlassen, sollte durchaus möglich sein, es ist dies in erster Linie der Erziehung und psychologischen Führung zuzuschreiben. Unterstützt man die Aufklärungen über Sinn und Zweck der Aufschreibungen mit kleinen materiellen Hilfen (so zum Beispiel mit Prämien für besonders genaue und ordentliche Aufschreibungen, ohne Vernachlässigung der Kontrolle!), so dürfte der Erfolg eigentlich nicht fraglich sein. Zweckmäßige Arbeitszettel und Gewöhnung an diese Arbeit können weiterhin den Erfolg der Aktion positiv beeinflussen.

Da die Näherinnen häufig nach dem Stücklohnsystem bezahlt werden, sind aus diesem Grund und wegen der Eigenart der Tätigkeit Gemeinkostenzeiten bei Näherinnen nicht oder nur selten anzutreffen. Nur wenn Näherinnen auch mit anderen Arbeiten beschäftigt werden (als Ladenhilfe z.B.), nehmen Gemeinkostenzeiten einen größeren Umfang ein und sind demzufolge auszusondern. Es dürfte allerdings eine Aufschreibung allein der Gemeinkostenzeiten genügen.

Beispiel:

Bei einer Arbeitszeit von 48 Stunden je Woche sind folgende Gemeinkostenzeiten angefallen:

Arbeitswoche: 15.7. - 20.7.57

Name: Müller, Maria
Beruf: Näherin
Stundenlohn: 1.20 DM

Wochentag	Art der Tätigkeit	nicht direkt verrechenb. Zeit/Min.
Montag:	Werkstattfegen	20 Minuten
	Ladenhilfe	60 -"-
Dienstag:	Ladenhilfe	90 -"-
Mittwoch:	Ladenhilfe	75 -"-
	Lager aufräumen	25 -"-
Donnerstag:	-	-
Freitag:	Ladenhilfe	120 -"-
Samstag:	Ladenhilfe	90 -"-
	Werkstatt säubern	60 -"-

Nicht direkt verrechenbare Zeit insges.: 540 Minuten =
9 Stunden à 1,20 DM/Stde = 10.80 DM

Die Erziehungsbeihilfe der Lehrlinge wird man in deren ersten Lehrjahren in voller Höhe zu den nicht direkt verrechenbaren Löhnen rechnen dürfen, da während dieser Zeit Arbeiten am Stück oder Auftrag eine seltene Ausnahme darstellen.

Im zweiten und erst recht im dritten Lehrjahr werden die Lehrlinge schon eher zu kleineren Arbeiten direkt am Stück herangezogen, wenn auch noch im allgemeinen unter Aufsicht und Assistenz eines Gehilfen oder des Meisters. Bezüglich der Zurechnung auf die Kostenträger gilt folgendes: Arbeiten Lehrlinge direkt am Stück mit, so sind die hierfür aufgewendeten Stunden auszusondern, zu bewerten und den Lohneinzelkosten zuzurechnen. Die Bewertung hat dabei auf der Basis der e f f e k t i v e n Entlohnung der Lehrlinge zu erfolgen, was besagen soll, daß der Ansatz eines fingierten Stundenlohnsatzes für Lehrlinge in der Kalkulation vom Standpunkt der Kostenrechnung aus unzulässig ist[1]. Das Argument, die Ferti-

1) In der Kalkulationspraxis der Betriebe ist häufig festzustellen, daß Lehrlingsarbeit mit Stundensätzen kalkuliert wird, die einer realen Basis völlig entbehren!

gungskosten würden sich nicht wesentlich ändern, wenn ein Lehrling statt eines Gesellen einen Auftrag ausführe, und daher müsse, um eine Kostendeckung zu erreichen, in beiden Fällen der gleiche Arbeitsstundensatz angelegt werden, ist nur zum Teil stichhaltig.

Wohl sind die Fertigungskosten bei Erstellung eines Auftrages in absoluter Höhe weitgehend unabhängig von der Person, die den Auftrag ausführt und müssen also in dieser Höhe dem Auftraggeber belastet werden. Man erreicht dies unter Zugrundelegung eines Arbeitsstundensatzes, der sich bei Auftragserfüllung durch einen durchschnittlich bezahlten Gesellen ergibt. Von diesem Stundensatz ist jedoch die Lohndifferenz abzuziehen, die entsteht, wenn ein Lehrling den Auftrag ausführt.

Beispiel:

Durchschnittlicher Gesellenstundenlohn:	1.80 DM
Durchschnittlicher Lehrlingsstundenlohn:	
Erziehungsbeihilfe: 60.- DM/Monat,	
bei durchschnittl. 200 Stunden/Monat:	-.30 DM
Durchschnittlicher Gemeinkostenaufschlag auf Basis Lohn: 100 %	
Durchschnittlicher Arbeitsstundensatz:	1.80 DM
+ 100 % =	1.80 DM
=	3.60 DM
Arbeitszeit zur Erledigung des Auftrages: 4 Stunden	
4 Stunden à 3.60 DM/Stde =	14.40 DM
./. Differenz aus Gesellen- und Lehrlingsstundenlohn: 1.80 DM ./. -.30 DM = 1.50 DM;	
4 Stunden x 1.50 DM =	6.-- DM
Dem Auftraggeber sind zu belasten:	8.40 DM
(Ohne Berücksichtigung anderer Kosten!)	

Der Handwerker darf dem Auftraggeber, abgesehen vom Gewinn, nicht mehr in Rechnung stellen, als ihn der Auftrag selbst gekostet hat, und dies sind im vorliegenden Beispiel an Lohn und Fertigungskosten 8.40 DM. Der Lehrling kostete je Stunde nur -.30 DM, nicht jedoch 1.80 DM; in diesem Punkte würde das vorerwähnte Argument zu einem falschen Ergebnis führen.

Zur Errechnung der Gemeinkostenzeiten der Lehrlinge im zweiten und vor allem im dritten Lehrjahr sind Aufschreibungen unerläßlich. Bei überwie-

gender direkter Mitarbeit der Lehrlinge am Stück oder Auftrag ist die Methode der Gesamtaufschreibung ähnlich wie bei den Gesellen vorzuziehen, im anderen Falle genügt die Differenzmethode, wie sie auch bei Feststellung der Gemeinkostenzeiten der Näherinnen angewendet wurde.

Sofern Altgesellen oder Vorarbeiter faktisch als angestellte Meister arbeiten, wird ihre nicht direkt verrechenbare Zeit im allgemeinen hinter der direkt verrechenbaren zurückbleiben. Zur Ermittlung des Gemeinkostenanteils sind die gleichen Verfahren zu verwenden, die an anderer Stelle angeführt worden sind. Angestellte Meister mit abgelegter Meisterprüfung treten vorwiegend erst in mittleren bis größeren Betrieben in Erscheinung. Bei diesen Betrieben nimmt auch die Neigung zu, angestellte Meister eher gehaltsmäßig als im Stundenlohn zu bezahlen.

Gerade in größeren Betrieben, in denen der Inhaber sich nur mehr kaufmännischen oder konstruktiven Aufgaben widmet, dies trifft für das Raumausstatterhandwerk besonders zu, nehmen angestellte Meister den Platz des Inhabers in der Werkstatt ein: Arbeitseinteilung, Lehrlingsanweisung, Arbeitsüberwachung, Schreibarbeiten und dergl. Die Arbeit am Stück tritt gegenüber diesen Tätigkeiten mehr und mehr zurück, d.h., der Gemeinkostenanteil wird bei dieser Beschäftigtengruppe immer größer und kann schließlich die gesamte Arbeitszeit des angestellten Meisters umfassen.

Der Umfang des nicht direkt verrechenbaren Anteils ist in den Betrieben von unterschiedlicher Höhe. Sofern er nicht die gesamte Arbeitszeit des angestellten Meisters umschließt, sind Aufschreibungen nötig, die in Form von Arbeitszetteln angelegt sein können oder aber nur in einer Aufschreibung der direkt verrechenbaren Zeiten bestehen, wobei sich die nicht direkt verrechenbaren Zeiten als Differenz zur Gesamtarbeitszeit ergeben.

Da angestellte Meister vorzugsweise in größeren Betrieben beschäftigt sind, empfiehlt sich für beide Verfahren eine ganzjährige Aufschreibung.

Die Tätigkeit der mithelfenden Familienangehörigen ist im Raumausstatterhandwerk in fast allen hier möglichen beruflichen Positionen anzutreffen; so arbeiten Söhne als angestellte Meister, Gesellen oder Lehrlinge, als kaufmännische Angestellte oder Verkäufer. Ehefrauen und sonstige weibliche Angehörige sind vornehmlich als Näherinnen, kaufmännische Angestellte und Verkäuferinnen, seltener in den technischen Berufen tätig.

Dies bedeutet grundsätzlich, daß mithelfende Familienangehörige je nach Art ihrer Tätigkeit und bezüglich ihrer Arbeitszeit

a) grundsätzlich direkt verrechenbar sind (Gesellen, Näherinnen),
b) grundsätzlich nicht direkt verrechenbar sind (Lehrlinge im ersten Lehrjahr, angestellte Meister in größeren Betrieben, kaufmännische Angestellte, Verkaufspersonal) und
c) sowohl direkt als auch nicht direkt verrechenbar sind (angestellte Meister in Kleinbetrieben, Lehrlinge in höheren Lehrjahren, Altgesellen und schließlich kombinierte Tätigkeiten: Näherin und Ladenhilfe, Ladenhilfe und kaufmännische Angestellte, Meister und kaufmännischer Angestellter usw.).

Entsprechend ihrer Tätigkeit, also ihrer Einstufung in die berufliche Struktur, sind die mithelfenden Angehörigen zu bewerten. Der nicht direkt verrechenbare Anteil ist auszusondern und den Gemeinkosten zuzurechnen.

Wesentlich schwieriger als die Ermittlung des Gemeinkostenanteils bei der Arbeitszeit der mithelfenden Angehörigen ist die Feststellung der nicht direkt verrechenbaren Arbeitszeit des Betriebsinhabers und vor allem die B e w e r t u n g dieser Zeit.

Die Schwierigkeiten rühren daher, daß der selbständige Handwerksmeister während der Zeit, in der er nicht unmittelbar am Stück mitarbeitet, seine eigentlichen unternehmerischen Aufgaben (vor allem im betriebswirtschaftlich-kaufmännischen Sinne[1]) zu verwirklichen hat. Während dieser Zeit hat er die speziellen finanziellen, organisatorischen, werbetechnischen u.a. Probleme seines Betriebes zu lösen, die unaufhörlich an ihn herangetragen werden. Die Zeit, die er hierfür aufwendet, läßt sich mit noch relativ einfachen Mitteln errechnen. Am zweckmäßigsten wäre eine genaue Aufzeichnung der Stunden, die der Meister täglich oder wöchentlich insgesamt in seinem Betrieb tätig ist. Von dieser Gesamtstundenzahl pro Tag oder Woche sind die direkt verrechenbaren Stunden abzusetzen, womit als Rest die nicht direkt verrechenbaren Stunden verbleiben.

---

1) Daß er daneben noch andere Aufgaben pädagogischer Natur (Lehrlingserziehung), allgemein menschlicher Natur (Schaffung eines Betriebsklimas) und künstlerischer Natur (Entwurfsarbeiten, Verwirklichung von künstlerischen Ideen) hat, sei in diesem Zusammenhange nur erwähnt!

Beispiel:

Datum: Montag, 15.7.57			
Art der Tätigkeit	vom ... bis ...	direkt verrechenbare Zeit/Min.	nicht direkt verrechenbare Zeit/Min.
Einteilung der zu erledigenden Arbeiten	7^{30} -8^{00}		30 Minuten
Anweisung der Lehrlinge	8^{00} -8^{20}		20 -"-
Abnahme eines Sessels	8^{20} -8^{30}	10 Minuten	
Verhandlungen mit Vertreter	8^{30} -9^{00}		30 -"-
Erledigung der Post, Gespräch mit Bank	9^{00} -10^{00}		60 -"-
Kundenberatung	10^{00} -10^{45}		45 -"-
Überprüfung einer Arbeit, Vornahme einiger Änderungen	10^{45} -11^{15}	30 -"-	
Vorsprache bei verschiedenen Behörden	11^{15} -12^{00}		45 -"-
Telefongespräch mit Lieferanten	12^{00} -12^{15}		15 -"-
Umstellung der Arbeitsanweisungen	13^{00} -13^{15}		15 -"-
Überprüfung bestimmter Stoffbestände, telefonische Neubestellung	13^{15} -13^{45}		30 -"-
Ausführung einer Polsterreparatur	13^{45} -14^{30}	45 -"-	
Kundenberatung	14^{30} -15^{00}		
Entwurfsarbeiten	15^{00} -16^{15}	75 -"-	
verschiedene Telefonate	16^{15} -17^{00}		45 -"-
Aufschreibungen in Werkstatt, Arbeitsanweisungen	17^{00} -17^{30}		30 -"-
Arbeit am Stück	17^{30} -18^{00}	30 -"-	
Büroarbeiten etc.	19^{00} -20^{30}		90 -"-
Insgesamt		190 Minuten	485 Minuten

Aus dem Beispiel geht hervor, daß der größte Teil der Arbeitszeit des Meisters nicht direkt verrechenbar ist, nämlich 485 von insgesamt 675 Minuten bzw. ca. 8 von 11 1/2 Stunden. Ein solches Verhältnis ist bei kleineren Betrieben meist in nicht so ausgeprägter Form vorzufinden, doch nimmt, global gesehen, die nicht direkt verrechenbare Arbeitszeit des Meisters mit steigender Betriebsgröße beständig zu. Fehlt eine direkte Mitarbeit am Stück überhaupt, so sind Aufschreibungen nur noch als Hilfsmittel zur differenzierten Bewertung der Arbeitszeit notwendig[1].

Alle Versuche, die nicht direkt verrechenbare Arbeitszeit des Meisters zu bewerten, tragen den Stempel des Provisorischen und Unvollkommenen, sie müssen dauernd überprüft und gegebenenfalls neu gestaltet werden. Diese Einschränkung muß auch für die folgende Tabelle zur Errechnung des nicht direkt verrechenbaren Meisterlohnanteils für die Betriebe des Raumausstatterhandwerks gemacht werden.

Als wesentliche Bestimmungsgrößen zur Errechnung des Gemeinkostenanteils werden Beschäftigtenzahl und Wertschöpfung zugrundegelegt[2]:

---

1) So etwa, wenn die Arbeitszeit des Meisters in kaufmännische und verkaufende Tätigkeit zerlegt wird, in allgemeine Werkstattätigkeit etc., wobei jede einzelne dieser Tätigkeiten besonders bewertet wird!

2) Vgl. Bahn, H.: "Die betriebswirtschaftliche Struktur des Schlosser- und Maschinenbauerhandwerks in Baden-Württemberg", Diss. München 1956, Seite 116 ff und Hoeppel, H.: "Neuer Weg zur Berechnung des Meisterlohnes im Malerhandwerk und seine kalkulatorische Behandlung, in: "Deutsches Malerblatt", Heft 11/53, Seite 489

Tabelle zur Ermittlung des nicht direkt verrechenbaren Meisterlohnanteils im Raumausstatterhandwerk

Beschäftigtenzahl	Meisterlohnanteil in DM	Wertschöpfung in 1000 DM	Meisterlohnanteil in DM
1	1.000	10	400
2	1.500	15	650
3	1.900	20	850
4	2.300	25	1.050
5	2.600	30	1.200
6	2.900	35	1.350
7	3.200	40	1.500
8	3.500	45	1.650
9	3.700	50	1.750
10	3.900	55	1.850
11	4.100	60	1.950
12	4.300	65	2.050
13	4.500	70	2.150
14	4.700	75	2.250
15	4.900	80	2.350
16	5.100	85	2.450
17	5.250	90	2.525
18	5.400	95	2.600
19	5.550	100	2.700
20	5.700	110	2.850
22	6.000	120	3.000
24	6.300	130	3.150
26	6.600	140	3.300
28	6.900	160	3.600
30	7.200	180	3.800
35	7.800	200	4.000
40	8.300	250	4.500
45	8.800	300	5.000
50	9.300	350	5.350
55	9.800	400	5.600
60	10.300	450	5.850
65	10.750	500	6.100
70	11.000	600	6.600
75	11.250	700	6.950
80	11.500	800	7.200
90	12.000	900	7.450
100	12.500	1000	7.700

(Unter Wertschöpfung versteht man: Betriebsleistung = bereinigter Umsatz ./. Material- und Wareneinsatz!)

Der Zahlenentwicklung wurde sowohl bezüglich des Meisterlohnanteils auf der Basis der Beschäftigtenzahl als auch auf Basis der Wertschöpfung eine geometrische Reihe (1, 2, 4, 8, 16, 32 ...) zugrunde gelegt. Dies geschah n i c h t mit der Absicht, eine mathematische Genauigkeit und Zwangsläufigkeit der Entwicklung des Meisterlohnes zu unterstellen - eine solche kann bei dem Charakter der festzustellenden Größe nicht gegeben sein -, sondern um zu vermeiden, daß der Meisterlohn bei Fortführung der Tabelle astronomische Höhen annimmt. Es leuchtet ein, daß mit zunehmender Beschäftigtenzahl bzw. Wertschöpfung der Meisterlohn nicht mehr proportional ansteigen kann, sondern nur noch in einer degressiv fallenden Zuwachsrate.

Die Häufigkeit der Zuwachsraten wird mittels der geometrischen Progression dargestellt:

Von Beschäftigtenzahl	1 auf 2 beträgt die Zuwachsrate 500 (1x)
" "	2 " 3 und
	3 " 4 beträgt die Zuwachsrate 400 (2x),
" "	4 " 5,
	5 " 6,
	6 " 7 und
	7 " 8 beträgt die Zuwachsrate 300 (4x),
" "	8 " 9,
	9 " 10,
	10 " 11,
	11 " 12,
	12 " 13,
	13 " 14,
	14 " 15 und
	15 " 16 beträgt die Zuwachsrate 200 (8x)
	usw.

Ähnlich verläuft die Entwicklung bei der Wertschöpfung als zweiter Bestimmungsgröße für die Höhe des Meisterlohnanteils:

Von Wertschöpfung	10 auf 15 beträgt die Zuwachsrate 250 (1x),
" "	15 " 20 und
	20 " 25 beträgt die Zuwachsrate 200 (2x),

von Wertschöpfung	25	auf	30,	
	30	"	35,	
	35	"	40	und
	40	"	45	-Zuwachsrate 150 (4x),
" "	45	"	50,	
	50	"	55,	
	55	"	60,	
	60	"	65,	
	65	"	70,	
	70	"	75,	
	75	"	80	und
	80	"	85	-Zuwachsrate 100 (8x)
			usw.	

Mithin kann ein selbständiger Meister, der nur einen Beschäftigten hat und bei einem jährlichen Umsatz von 35.000.- DM eine Wertschöpfung von etwa 15.000.- DM erzielen konnte, einen nicht direkt verrechenbaren Meisterlohnanteil von:

1.000.- DM aus Beschäftigtenzahl und
650.- DM aus Wertschöpfung,

= 1.650.- DM insgesamt

beanspruchen. Dies mag als sehr wenig erscheinen, doch muß berücksichtigt werden, daß der direkt verrechenbare Meisterlohnanteil noch hinzuzurechnen ist, und dieser dürfte bei Betrieben mit (außer dem Meister) nur einem Beschäftigten mindestens ebenso hoch sein, wahrscheinlich sogar noch höher liegen; das hängt von der Zahl der Stunden ab, die der Meister direkt am Stück oder Auftrag mitgearbeitet hat.

Andererseits darf ein Handwerksmeister, der 100 Arbeitnehmer beschäftigt und 1.000.000.- DM Wertschöpfung erreicht hat (was etwa einem Jahresumsatz von 2,5 Mill. DM entsprechen dürfte!), Anspruch auf einen nicht direkt verrechenbaren Meisterlohn von:

12.500.- DM aus Beschäftigtenzahl und
7.700.- DM aus Wertschöpfung
20.200.- DM insgesamt

erheben. Auch in dieser Höhe erscheint die Summe angemessen, zumal in einem so großen Betrieb eine direkt verrechenbare Tätigkeit wohl nicht mehr gegeben ist, andererseits aber schon beachtliche kaufmännische, or-

ganisatorische, finanzielle u.a. Aufgaben vom Betriebsinhaber zu lösen sind.

Abschließend zur Problematik der Bestimmung des Meisterlohnes sei nochmals festgestellt, daß der Versuch, diesen Meisterlohn mittels zweier Bestimmungsgrößen in einer Tabelle auszudrücken, nicht als endgültige und vor allem in jeder Beziehung einwandfreie Lösung anzusehen ist, sondern nur als Hilfsmittel und als Stütze für den einzelnen Handwerksmeister. Die Bewertung seiner Tätigkeit im Betrieb muß letztlich ihm selbst überlassen bleiben.

Während bei den angestellten Meistern, den Gesellen, Lehrlingen, Näherinnen, den mithelfenden Familienangehörigen und dem tätigen Inhaber die Arbeitszeit in wechselndem Ausmaß direkt oder nicht direkt verrechenbar sein kann, ist bei den Hilfsarbeitern, den kaufmännischen Angestellten und Lehrlingen, dem Verkaufspersonal und den sonstigen Arbeitskräften nur ausnahmsweise eine direkte Verrechenbarkeit ihrer (bewerteten) Arbeitszeit möglich; in der Regel sind die Löhne bzw. Gehälter dieser Beschäftigten ohne weiteres den Gemeinkosten zuzurechnen und bieten insoweit keine Erfassungs- und Zurechnungsschwierigkeiten. Vor allem gilt das für die gehaltsmäßig bezahlten kaufmännischen Kräfte und für das Verkaufspersonal, wobei der Gemeinkostencharakter der Gehälter durch die Art und Weise der Tätigkeit zum Ausdruck kommt, die der Leistungserstellung nur mittelbar dient. Lassen sich im Einzelfall Lohn- oder Gehaltsteile einmal direkt zurechnen, so hat dies über die Sondereinzelkosten zu erfolgen, denn eine Tätigkeit direkt am Stück oder Auftrag, in der Werkstatt oder auf einer Baustelle, ist bei diesen Beschäftigten wohl kaum anzunehmen.

P r o v i s i o n e n, die an Betriebsangehörige bezahlt werden (z.B. Umsatzprovisionen an Verkaufspersonal) müssen, sofern sie nicht als Sondereinzelkosten direkt verrechenbar sind, ebenfalls zu den nicht direkt verrechenbaren Löhnen und Gehältern gerechnet werden, da sie mehr oder weniger eine Art Sonderentlohnung für besondere Leistungen darstellen oder als Leistungsanreiz die gleiche Wirkung ausüben können wie übertarifliche Löhne, Prämien und dergl.

Zwischen den nicht direkt verrechenbaren Löhnen und Gehältern und den gesetzlichen Sozialabgaben stehen die U r l a u b s - und F e i e r t a g s l ö h n e sowie die Entgelte für gesetzliche oder tarifliche A u s f a l l z e i t e n (Heiratstag, Urlaubstag bei Todesfall in der Familie etc.). Grundsätzlich gehören die vorgenannten Entgelte zu den

nicht direkt verrechenbaren Löhnen und Gehältern und sind von der Bruttolohn- und Gehaltssumme bzw. von der Bruttoarbeitszeit abzusetzen, bevor noch eine Trennung derselben in einen direkt und in einen nicht direkt verrechenbaren Teil erfolgt.

Hierbei wird man nach folgendem Schema vorzugehen haben:

Bei 52 Wochen im Jahr und einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 48 Stunden je Woche stellt sich die durchschnittliche Gesamtarbeitszeit eines Beschäftigten auf:

52 Wochen x 48 Stunden/Woche =	2.496 Stunden
Im Durchschnitt entfallen auf einen Gesellen 12 Urlaubstage à 8 Stunden = 96 Stunden. Im Jahresdurchschnitt fallen 10 Feiertage an à 8 Stunden = 80 Stunden. Weiterhin ist mit 2 Ausfalltagen à 8 Stunden zu rechnen = 16 Stunden. Urlaubs- und Feiertagsstunden sowie sonstige Ausfallzeiten:	./. 192 Stunden
Es verbleiben als effektive Arbeitsstunden im Jahresdurchschnitt	2.304 Stunden,
abgerundet:[1]	2.300 Stunden.

Die Trennung nach direkt und nach nicht direkt verrechenbaren Lohnstunden hat von der Basis 2.300 Stunden auszugehen, wobei sich die Rechnung auf alle stundenmäßig bezahlten Arbeitnehmer erstreckt. Bei den Lehrlingen ist folgende Rechnung vorzunehmen:

Von 52 Wochen im Jahr entfallen auf:

Urlaubstage bei einem Lehrling unter 16 Jahren:	24 Tage oder 4 Wochen[2],
Feiertage und sonstige Ausfalltage:	12 Tage oder 2 Wochen,
Übertrag:	36 Tage oder 6 Wochen

1) Vgl. hierzu auch Hoeppel, H.: "Betriebsvergleich und Betriebsberatung im deutschen Malerhandwerk", München 1954, Seite 22

2) Der Urlaub beträgt bei Lehrlingen zwischen 16 und 18 Jahren 18 Tage, bei Lehrlingen über 18 Jahren 12 Tage!

Übertrag:	36 Tage oder 6 Wochen
Berufsschulbesuch 1 Tag je Woche = 52 Tage, abzüglich der auf Urlaub, Feiertage sowie Ferien entfallenden Schultage, das sind ca. 16 Tage; somit verbleiben:	36 Tage oder 6 Wochen
Urlaub, Feiertage und sonstige Ausfalltage sowie Schulbesuch etwa	72 Tage oder 12 Wochen.

Als effektive Arbeitstage bzw. Arbeitswochen verbleiben:
52 ./. 12 = 40 Wochen oder 312 ./. 72 Tage = 240 Tage pro Jahr.

Die Arbeitstage der übrigen, gehaltsmäßig bezahlten Beschäftigten errechnet sich wie folgt:

	52 Wochen zu 6 Tagen =		312 Tage
./.	2 Wochen Urlaub = 12 Tage		
./.	Feiertage und dergl. = 12 Tage	./.	24 Tage
=	Durchschnittliche, effektive Arbeitszeit der Gehaltsempfänger:		288 Tage

Basis für die Trennung der Arbeitszeit in einen direkt und in einen nicht direkt verrechenbaren Teil sind demnach bei Lehrlingen (unter 16 Jahren) 240 Tage und bei den sonstigen Angestellten 288 Tage.

Eine Abwandlung erfahren diese Größen, die als Durchschnittsgrößen dargestellt sind, wenn vom Betrieb aus mehr Urlaubstage vorgesehen werden, als der Tarifvertrag vorsieht oder, je nach Landeszugehörigkeit, mehr als 10 Feiertage im Jahr anfallen.

Urlaubs- und Feiertage, sonstige Ausfalltage und die Schultage bei Lehrlingen (die der Betrieb bekanntlich auch zu bezahlen hat!) sind mit dem vereinbarten oder tariflichen Stundenlohn bzw. mit dem auf sie entfallenden Gehaltsanteil zu bewerten.

Beispiel:

	2.496	Stunden à 2.-DM/Stde	=	4.992,-- DM
./.	192	Stunden à 2.-DM/Stde	=	384.-- DM
=	Lohn für effektive Arbeitsstunden:			4.608.-- DM

Oder:
Ein 15-jähriger Lehrling im ersten Lehrjahr erhält pro Woche 10.- DM Erziehungsbeihilfe.

	52 Wochen zu 10.- DM/Woche	=	520.- DM
./.	12 Wochen zu 10.- DM/Woche	=	120.- DM
=	Erziehungsbeihilfe für effektive Arbeitszeit eines Jahres:		400.- DM

c) Gesetzliche Sozialabgaben

Unter gesetzlichen Sozialabgaben sind die Beiträge zu verstehen, die der Arbeitgeber zur gesetzlichen Sozialversicherung für Arbeiter und Angestellte (Alters-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung) zu zahlen hat. Bei diesen Beiträgen handelt es sich um den Arbeitgeberanteil. Den Arbeitnehmeranteil, der in seiner Höhe dem Arbeitgeberanteil entspricht, hat der Arbeitgeber zwar auch zu tragen, doch wird er von der Bruttolohn- und Gehaltssumme der einzelnen Arbeitnehmer zusammen mit den Steuern abgezogen.

Die gesetzlichen Sozialabgaben werden in der Regel zunächst auf dem entsprechenden Sammelkonto erfaßt[1] und anschließend den Gemeinkosten zugerechnet. Größere Schwierigkeiten entstehen bei diesem Verfahren nicht, da die gesetzlichen Sozialabgaben in einem bestimmten Verhältnis zum Bruttolohn bzw. Bruttogehalt stehen und somit zusammen mit den Löhnen und Gehältern verrechnet werden können.

Jedenfalls ist der Arbeitgeberanteil der gesetzlichen Sozialabgaben als gesonderte Kostenart im Rahmen der Personalkosten auszuweisen; dies sollte auch für die kleineren Betriebe des Raumausstatterhandwerks gelten.

d) Beiträge zur Berufsgenossenschaft und zur Familienausgleichskasse

Die Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung für im Betrieb beschäftigte Arbeitnehmer sowie die Beiträge zur Familienausgleichskasse (sogenanntes Kindergeld) werden von den Berufsgenossenschaften des Raumaus-

1) So nach Laub, K.: a.a.O., Seite 77

statterhandwerks erhoben, d.h., sie sind vom Betrieb an die Berufsgenossenschaft abzuführen. Aus diesem Grunde ist es einigermaßen vertretbar, wenn beide Positionen, obwohl verschiedenen Weseninhalts bzw. verschiedener Zweckbestimmung, in einer Kostenart zusammengefaßt werden.

Beide Positionen werden, ähnlich wie die gesetzlichen Sozialabgaben, in Prozent der Bruttolohnsumme errechnet (der Prozentsatz schwankt zwischen 0,7 und 1,5%). Erfassung und Zurechnung dieser eindeutigen Gemeinkostenart bereiten keinerlei Schwierigkeiten, zumal sie, ebenso wie dies bei den gesetzlichen Sozialabgaben der Fall ist, nicht vom Betrieb aus errechnet, sondern höchstens auf ihre Richtigkeit hin kontrolliert werden müssen.

e) Freiwillige Sozialleistungen

Zu den Personalkosten gehören weiterhin die freiwilligen Sozialleistungen, die vom Betrieb in Form von Geld oder Sachwerten geleistet werden. Die letztere Form ist im Raumausstatterhandwerk weit verbreitet und liegt in der Eigenart der Leistungserstellung und der Handelstätigkeit des Handwerkszweiges begründet (Lederwaren, Stoffe, Teppiche und Bodenbeläge, Polsterartikel als Geschenke an die Belegschaft!). Wie verschieden auch die Formen der freiwilligen Sozialleistungen sein mögen, neben Geld- und Sachwerten gehören Weihnachtsfeste, Betriebsausflüge, Geschenke zu besonderen Anlässen, Bewirtung der Betriebsangehörigen, die an Baustellen arbeiten, ebenso hierher, wie Werkzeuggeschenke für Lehrlinge, Taschengeld für Lehrlinge und dergl.; immer sind sie jedoch genau zu erfassen und dem betreffenden Konto: freiwillige Sozialleistungen zu belasten. Gerade bei kleineren Beträgen wird diese Forderung oft vernachlässigt, oder es werden nur Geldleistungen erfaßt, deren Höhe feststeht. Sachgeschenke müssen ebenso wie Betriebsausflüge, Feiern und dergl. mit ihrem Kostenwert angesetzt werden (so z.B. Handelswaren mit dem Einstandspreis). Die Mühe der Bewertung und Aufschreibung darf der Betriebsinhaber nicht scheuen, denn auch kleine Beträge summieren sich im Laufe des Jahres und vermögen dem Meister zu zeigen, wie sich seine soziale Einstellung den Betriebsangehörigen gegenüber finanziell niedergeschlagen hat. Übertariflich bezahlte Löhne und Gehälter sind an sich bezüglich des Differenzbetrages auch freiwillige Sozialleistungen, doch sollen sie tunlichst beim Lohnkonto belassen werden.

f) Personalnebenkosten

Die Kosten für Berufskleidung, für die Einrichtung von Garderoben, von Wasch- und Badegelegenheiten, für Werkzeuggeld etc. zählen ebenfalls noch zu den Personalkosten. Gleiches gilt auch für Fahrgelder und Auslösungen, sofern es nicht möglich ist, sie als Sondereinzelkosten der Fertigung zu verrechnen.

Schwierigkeiten können manchmal bei der Zurechnung auftreten, da bei verschiedenen der hier genannten Positionen nicht immer eindeutig gesagt werden kann, ob sie zu den Personalnebenkosten oder zu den freiwilligen Sozialleistungen gerechnet werden sollen (Werkzeuggeld, Einrichtung von Garderoben oder Waschgelegenheiten etc.).

4) Verschiedene Gemeinkosten

a) Kleinmaterial, Hilfs- und Betriebsstoffe

Kleinmaterial als Gemeinkostenart ist im Raumausstatterhandwerk nur von geringer Bedeutung, da selbst Polsterzubehörmaterialien wie Faden, Leinen, Nägel, Schrauben, Draht usw. direkt pro Stück oder Auftrag zugerechnet werden können. Erleichtert wird die Zurechnung dadurch, daß der Kleinmaterialverbrauch beim Polstern je nach Art des herzustellenden Erzeugnisses (Sessel, Couches, Sitzbänke, Polsterstühle) zwar verschieden hoch ist, innerhalb des Erzeugnistypes jedoch weitgehend in gleicher Höhe anfällt. Ähnliches gilt für viele andere Tapezierer- und Dekorateurarbeiten.

Kleinwerkzeuge gehören im untersuchten Handwerkszweig ebenfalls nicht zu den wertmäßig bedeutenderen Gemeinkostenarten. Verschiedene Gründe sind dafür maßgeblich:

1) Das Raumausstatterhandwerk benötigt im allgemeinen nur einfache und verhältnismäßig billige Werkzeuge, wie Hämmer, Zangen, Rundnadeln, Schraubenzieher, Zwingen, verschiedene Messer, Tapezierpinsel und dergl.; elektrische Werkzeuge, wie Boschhämmer, Bohrer, Schleifapparate usw., werden auch verwendet, doch rechnen sie vielfach schon zu den Großwerkzeugen oder gar zu den Maschinen.

2) Der Werkzeugverschleiß ist nicht sonderlich hoch, was wiederum auf die Unkompliziertheit und Robustheit der verwendeten Werkzeuge zurückzuführen ist.

3) Gesellen und Lehrlinge besitzen vielfach eigenes Werkzeug, dessen Verschleiß oder Abnutzung durch ein monatliches Werkzeuggeld seitens des Betriebes (ca. 2.- bis 3.- DM je Monat) ausgeglichen wird. Aus diesem Grunde ist der Werkzeugverbrauch betriebseigener Werkzeuge relativ niedrig; die letzteren dienen nicht selten nur als Reserve. Das Werkzeuggeld wird andererseits nicht im Rahmen der Werkzeugkosten ausgewiesen, sondern zählt zu den Personalkosten.

Zur Feststellung des Werkzeugaufwandes, d.h. zur zeitlichen und sachlichen Abgrenzung der Werkzeugkosten sind folgende Wege denkbar:

1) Der jährliche Zukauf an Werkzeugen wird in voller Höhe den Kosten zugeschlagen und in der Kalkulation der Rechnungsperiode verrechnet[1].

2) Die Werkzeuge werden wir andere Gegenstände des Anlagevermögens behandelt, was besagen will, daß sie wie diese abgeschrieben werden. Der Werkzeugbestand wird auf dem Wege der Zuschreibung um den jährlichen Zukauf erhöht. Nach Berechnung der durchschnittlichen Lebensdauer wird sodann eine jährliche Abschreibungsquote ermittelt und der Bestand um die genannte Quote verringert. Die jährliche Werkzeugabschreibung geht in Form von Gemeinkosten in die Kalkulation ein.

Bei überdurchschnittlichem Zukauf ist die letztgenannte Methode vorzuziehen, bei geringen jährlichen Zukäufen dürfte die erstgenannte Methode zweckmäßiger sein. Ein Wechsel in der Methode ist, vom Standpunkt der Kostenrechnung aus, wohl von dem einen zum anderen Abrechnungszeitraum möglich, nicht jedoch während eines Abrechnungszeitraumes.

Verpackungsmaterial tritt weniger im Handwerksbereich der Raumausstatterbetriebe als vielmehr im Handelsbereich auf. Wenn es auch wertmäßig nur von geringer Bedeutung ist, so sollte doch versucht werden, es innerhalb der Sondereinzelkosten des Vertriebs zu verrechnen; eine Direktverrechnung der Kosten ist einer Zurechnung im Rahmen der Gemeinkosten immer vorzuziehen, sofern sich dies mit einer rationellen Durchführung der Ko-

---

1) Dieses Verfahren wird in der Praxis durch diesbezügliche Maßnahmen der Steuergesetzgebung stark gefördert (Anlagegegenstände bis zu einem Wert von 600.- DM können sofort in voller Höhe abgeschrieben werden!)

stenrechnung vereinbaren läßt[1].

Der Bedarf und demgemäß der Verbrauch an Schmierstoffen, Ölen und Fetten ist in Raumausstatterbetrieben relativ gering. Das ist einmal durch die geringe Maschinenintensität des Handwerkszweiges bedingt und zum anderen durch die Eigenart der verwendeten Fertigungsmaterialien; textile Rohstoffe und Holz überwiegen weit gegenüber Rohstoffen aus Metall, zu deren Wartung weit mehr Öle und Fette benötigt werden. Nur bei ausgesprochenen Sattlerbetrieben ist ein höherer Verbrauch an Ölen und Fetten vorzufinden (Leder, Kunststoffe und Metalle). Ähnlich ist die Situation bei den Treibstoffen. Benzin, Benzol, Dieselöle u.a. flüssige oder gasförmige Gemische werden kaum zum Antrieb von Maschinen oder Großwerkzeugen verwendet, sie fallen kostenmäßig nur beim Fuhrpark ins Gewicht.

Heizmaterial (Kohlen, Koks, Holz, Torf und dergl.) wird für betriebliche Zwecke in der Werkstatt, im Laden, im Büro und evtl. im Lager benötigt. Werden elektrische Geräte oder Gasheizgeräte verwendet, so sind die anfallenden Strom- und Gaskosten zweckmäßigerweise in der entsprechenden Kostenart zu verrechnen, da sich aus der Gesamtrechnung der Energieversorgungsanstalten häufig nur unter Schwierigkeiten der Heizstrom bzw. das Heizgas eliminieren läßt.

Problematisch ist beim Heizmaterial die zeitliche Abgrenzung, da das Schwergewicht des Verbrauchs in den Anfang bzw. das Ende der Rechnungsperiode fällt, d.h. in die kälteren Monate Oktober bis März. Bereits im Sommer oder Herbst gekaufte und bezahlte Wintervorräte an Heizmaterial sind wert- und mengenmäßig als Inventurbestände zu führen und zu Ende der Abrechnungsperiode neu zu inventarisieren. Der festgestellte Restbestand ist in die neue Rechnungsperiode zu übernehmen und wertmäßig aus dem entsprechenden Konto der vergangenen Periode abzubuchen.

Beispiel:

Bestand am 1.9.:	ca. 5 Ztr. Briketts	=	25.- DM
	ca. 20 " Steink.	=	110.- DM
	ca. 2 Ster Holz	=	60.- DM
	insgesamt:		195.- DM

1) So auch Rößle, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", a.a.O., Seite 136

Zukauf im Sept.:	30 Ztr. Briketts	=	140.- DM
	70 " Steink.	=	385.- DM
	5 Ster Holz	=	150.- DM
	insgesamt:		675.- DM

Verbrauch bis zum 31.12.57:	ca. 10 Ztr. Briketts	=	45.- DM
	ca. 40 " Steink.	=	220.- DM
	ca. 3,5 Ster Holz	=	105.- DM
	insgesamt:		370.- DM

Buchungsvorgang:

Konto 428: Heizmaterial

Bestand	195.-	370.-	auf G.-u.V.Rechng
Zukauf	675.-	500.-	Bestand per 31.12. auf Bilanzvortrag
	870.-	870.-	

Soweit Materialien, Hilfs- und Betriebsstoffe nicht innerhalb der schon genannten Kostenarten unterzubringen sind, können sie in einer eigenen Kostenart: verschiedenes Gemeinkostenmaterial gesammelt und verrechnet werden.

b) Fremdstrom, -gas, -wasser

Eine genaue Erfassung und Abgrenzung der Kosten für Fremdstrom, -gas, -wasser ist im untersuchten Handwerkszweig ohne weiteres möglich, besondere Probleme ergeben sich nicht. Eine Zusammenfassung der drei Kostenarten läßt sich durchaus vertreten, da fremdbezogenes Gas und Wasser bei der Mehrzahl der Betriebe von geringer Bedeutung ist, während die Kosten für Fremdstrom zu den wertmäßig bedeutenderen Kostenarten zählen. Nur bei größeren Betrieben ist ein gesonderter Ausweis zu empfehlen, da hier Gas- und Wasserkosten die Kostenrechnung stärker belasten.

c) Steuern, Gebühren, Beiträge, Versicherungen und ähnliches

Die Kostensteuern werden als "Kosten der menschlichen Gesellschaft" be-

zeichnet[1]. Zu ihnen zählen grundsätzlich Umsatzsteuer, die aber, da direkt verrechenbar, zu den Sondereinzelkosten gehört, ferner Lohnsummensteuer und Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Grundsteuer, Kraftverkehrssteuer und sonstige Verkehrssteuern[2] sowie Verbrauchssteuern.

Verbrauchssteuern fallen im Raumausstatterhandwerk nicht an, die Kraftverkehrssteuer wird zu den Fuhrparkkosten gerechnet, die Grundsteuer zur kalkulatorischen Miete. Die Vermögensteuer ist zwar auch Kostensteuer[3], doch wird sie, da steuerlich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, zweckmäßigerweise als kalkulatorische Kostenart behandelt[4]. Als Inhalt der Kostenart: betriebliche 'Steuern' bleibt daher im wesentlichen nur die Gewerbesteuer, deren Kostencharakter außer Zweifel steht, "denn sie stellt einen betriebsbedingten Verzehr dar, der mit der Existenz des Betriebes unlösbar verbunden ist"[5]. Soweit neben der Gewerbesteuer Lohnsummensteuer zu zahlen ist, wird diese gleichfalls zu den Kostensteuern gerechnet.

Die zeitliche Abgrenzung der Gewerbesteuer ist nicht ganz einfach, da der endgültige Gewerbesteuer-Jahresbescheid meist erst in der zweiten Hälfte des folgenden Jahres dem Betrieb zugestellt wird. Die während des Rechnungsjahres zu zahlenden Quoten auf die endgültige Gewerbesteuersumme richten sich nach dem Gewerbesteuerbescheid des Vorjahres, also nach Gewerbekapital und Gewerbeertrag des Vorjahres. Sie sind daher für die zeitliche Abgrenzung nicht unbedingt brauchbar, da vor allem der Gewerbeertrag von Jahr zu Jahr schwankt. Ein genaueres Verfahren zur Bestimmung der Gewerbesteuer des Rechnungsjahres besteht darin, daß der Betriebsinhaber (ggf. auch der Steuerberater) nach Fertigstellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (wobei der Posten Gewerbesteuer der Gewinn- und Verlustrechnung aus den Vierteljahresquoten gebildet wird) aus dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital die Gewerbesteuer errechnet und den erhaltenen Betrag in die Kostenrechnung einsetzt. Sollte sich dieses Verfahren als zu kompliziert und zeitraubend erweisen, so bleibt immer noch die Möglichkeit, die Summe der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen als effektive Gewerbesteuer des Rechnungsjahres anzusetzen und den nachträglich fest-

---

1) So Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 70

2) Wechselsteuer wird am besten zu den Kosten des Geldverkehrs genommen!

3) So Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 73/74

4) Laub, K.: a.a.O., Seite 83

5) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 74

gestellten Differenzbetrag auf die nächste Rechnungsperiode vorzutragen.

Gebühren (für Straßenreinigung, Fensterputz, Müllabfuhr und dergl.), Beiträge (zu handwerklichen und anderen betriebswichtigen Organisationen), Abgaben und Umlagen (meist kommunale Abgaben) sowie Versicherungen (Sachversicherungen ohne Kraftfahrzeugversicherung[1]) erreichen wertmäßig, selbst zusammengenommen, nur selten die Höhe der betrieblichen Steuern. Die Durchführung der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung dieser Kosten kann ohne Schwierigkeiten erfolgen.

Zu erwähnen wäre noch, daß viele Betriebsinhaber eine private Unfallversicherung abgeschlossen haben (analog zur Unfallversicherung der Arbeitnehmer). Die jährlichen Beiträge für diese freiwillige Unfallversicherung sind selbstverständlich in die Kosten des Betriebes mit aufzunehmen, da es sich um eine Versicherung handelt, die dem Betriebsinhaber während seiner Tätigkeit im Betrieb bei Unfällen einen finanziellen Ausgleich gewähren soll.

d) Sonstige Gemeinkosten

Die Führung eines Raumausstatterbetriebes ist nur zum Teil an einen festen Standort gebunden, denn viele Arbeiten, so Dekorieren, Tapezieren und Verlegearbeiten, werden in der Wohnung der Auftraggeber ausgeführt. Auch Polster- und Sattlerarbeiten benötigen, infolge der geringen Maschinenintensität, keine ausgedehnten und besonders massiven Betriebsräume (wie etwa viele metallverarbeitende Handwerke). Es ist daher verständlich, daß sich viele Betriebe des untersuchten Handwerkszweiges in gemieteten Räumen befinden. Für sie ist der monatliche oder jährliche Mietbetrag von erheblicher Gewichtigkeit im Rahmen der einzelnen Kostenarten. Auf eine genaue sachliche Abgrenzung - die zeitliche Abgrenzung ist sehr einfach - ist daher größter Wert zu legen; besonders gilt dies für Betriebe, bei denen für Werkstatt, Lager, Wohnung und evtl. Laden summarisch die Miete zu entrichten ist, da alle die genannten Räume beispielsweise in einem Gebäude liegen. Hier muß die anteilige Wohnungsmiete vom Gesamtbetrag abgezogen werden, was am einfachsten dadurch gesche-

---

1) Kraftfahrzeugversicherungen zählen [illegible] die entsprechenden Steuern zu den Fuhrparkkosten!

hen kann, daß die qm-Zahl aller einzelnen Räume addiert und durch den Gesamtmietbetrag dividiert wird, womit man den Mietbetrag je qm Raum erhält. Multipliziert man diesen ermittelten Betrag mit der qm-Zahl, welche die Privatwohnung einnimmt, so ergibt sich der anteilige Mietbetrag der Privatwohnung. Die Miete für die betrieblich genutzten Räume errechnet sich aus Gesamtmiete ./. Miete für Privatwohnung.

Beispiel:
Die Monatsmiete für ein Haus, in dem sich neben den Betriebsräumen auch die Privatwohnung des Handwerkers befindet, soll 360.- DM betragen. Die qm-Zahl aller Räume ergebe sich zu 300 qm. Je qm errechnet sich eine anteilige Miete von 1.20 DM. Die Privatwohnung umfaßt 90 qm, somit beläuft sich die monatliche Miete der Wohnung auf 90 qm x 1.20 DM = 108.- DM.

Als Miete für die gewerblichen Räume verbleiben: 360.- DM ./. 108.- DM = 252.- DM/Monat.

Häufiger ist der Fall, das gilt besonders für viele Kleinbetriebe, daß die kaufmännischen Arbeiten in einem Raum der Privatwohnung erledigt werden, die Wohnungsmiete jedoch getrennt von der für die gewerblichen Räume läuft bzw. der Betrieb in eigenen Räumen arbeitet. In einem solchen Fall ist die Miete je qm Wohnraum zu ermitteln und die errechnete Größe mit der qm-Zahl des Raumes zu multiplizieren, in dem die kaufmännischen Arbeiten ausgeführt werden. Der sich daraus ergebende Betrag ist zu den Mietkosten der gewerblichen Räume hinzuzuzählen.

Bei den Fremdreparaturen an Gebäuden und Maschinen ist einmal darauf Wert zu legen, daß größere, im Verlaufe der Jahre häufiger auftretende Reparaturen an Gebäuden und Räumen zur kalkulatorischen Miete gerechnet werden, wenn sich die Gebäude und Räume im Eigentum des Betriebes befinden. Treten solche Reparaturen sporadisch auf, verbunden mit erheblichen finanziellen Aufwendungen, so sind sie zu aktivieren[1]. Reparaturen in gemieteten Räumen, die der Betrieb auf eigene Rechnung vornehmen läßt, sowie kleinere Reparaturen in eigenen Räumen gehören eindeutig zur Kostenart: Gebäudereparaturen. Aktivierungspflichtige Großreparaturen an Maschinen und Anlagen sind im Raumausstatterhandwerk selten.

Porti, Fernsprech- und Telegrammgebühren, ferner die Kosten für Büromaterial, Zeitungen und Zeitschriften, Geldverkehrskosten (Wechselsteuer,

---

1) So auch Laub, K.: a.a.O., Seite 81

Wechselformulare, Scheckhefte etc.), ferner Rechts- und andere Beratungskosten (Steuerberatung, Buchstelle) sind Verwaltungskosten, die im Raumausstatterhandwerk nicht über das Maß des im Handwerk üblichen Rahmens hinausgehen. Sie bedürfen einer besonderen Erwähnung nur insoweit, als eine genaue sachliche Abgrenzung des Aufwandes zu Kosten nötig ist. Der Privatanteil, d.h. der nicht betrieblich verzehrte Teil des Verwaltungsaufwandes ist auf dem Wege der Schätzung auszusondern, wenn genaue Aufschreibungen nicht vorliegen. Ähnliches gilt für die Reisekosten der Betriebsleitung; bei Reisen, die geschäftliche und private Zwecke verbinden, ist notfalls mittels Schätzung der Privatanteil zu eliminieren.

Zu den Werbekosten (auch als Reklamekosten bezeichnet) zählen die Kosten für Zeitungsinserate, Kinowerbung, Drucksachenwerbung und dergl. Weiterhin gehören Kosten für Schaufensterdekorationen, Hochzeits- oder andere Festgeschenke an die Kundschaft hierher. Obwohl die weitgehend kostenlose Kundenwerbung im untersuchten Handwerkszweig vorherrscht, verzeichnen vor allem Betriebe mit angegliedertem Ladengeschäft und größere Betriebe zum Teil beachtliche Werbeaufwendungen, die nach vorgenommener zeitlicher und sachlicher Abgrenzung in der Kostenartenrechnung schon recht gewichtig sein können. In Zukunft wird man sogar noch mit einem Ansteigen der Werbekosten rechnen dürfen, wobei zunehmende Konkurrenz, allmähliche Marktsättigung und ähnliche Gründe eine Rolle spielen.

Bei den Fuhrparkkosten handelt es sich um eine zusammengesetzte Kostenart, welche die Kosten für Betriebsstoffe, Fahrzeugreparaturen, Garagenmiete, Fahrzeugsteuern- und Versicherungen, Fahrzeuginspektionen sowie kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen des Fuhrparks beinhaltet. Die Zusammenfassung erfolgte aus Zweckmäßigkeitsgründen. Auch bei den Fuhrparkkosten muß darauf geachtet werden, daß der Aufwand für private Nutzung ausgesondert wird. Dies läßt sich mit Hilfe eines Fahrtenbuches ermöglichen, in dem über jeden km Fahrt Notizen gemacht werden, vor allem darüber, ob die Fahrt geschäftlichen oder privaten Zwecken diente. Sind beide Zwecke verknüpft, so muß der Privatanteil notfalls geschätzt und anschließend abgezogen werden. Für kleine Betriebe ist die Führung eines Fahrtenbuches besonders aus zeitlichen Gründen oft mit Schwierigkeiten verknüpft; hier sollte eine Schätzung des Privatanteils genügen.

Transporte durch Fremde sind im Raumausstatterhandwerk hauptsächlich bei größeren Betrieben mit ausgedehntem Absatzradius vorzufinden. Sie sind, wenn nötig, als eigene Kostenart auszuweisen. Treten sie nur selten und in geringer Höhe auf, so genügt es, wenn man sie zur Kostenart: sonstige

Gemeinkosten rechnet. Dies gilt auch für die Kosten, die, abgesehen von den kalkulatorischen Kosten, bisher noch nicht genannt worden sind (z.B. Reinigungskosten).

5) Kalkulatorische Kosten

a) Kalkulatorische Abschreibungen

"Die kalkulatorische Abschreibung ist eine, unabhängig von bilanzmäßigen oder steuerlichen Abschreibungen zu ermittelnde, verbrauchsbedingte Abschreibung"[1]. Sie ist die verbrauchsbedingte technische und ökonomische Wertminderung der betriebsnotwendigen Anlagen[2]. Demgegenüber sind die bilanziellen Abschreibungen nach den steuerlichen Möglichkeiten festgelegt.

Da den kalkulatorischen Abschreibungen kein entsprechender Aufwand gegenübersteht, entfällt bei ihnen eine zeitliche und sachliche Abgrenzung. Dank der geringen Anlagenintensität sind die kalkulatorischen Abschreibungen im Raumausstatterhandwerk, verglichen mit denen anderer Handwerkszweige, relativ niedrig. Da die kalkulatorische Abschreibung des Fuhrparks zu den Fuhrparkkosten gerechnet wird, die Werkzeugabschreibung vielfach zu den Werkzeugkosten und schließlich die Abschreibung der Betriebsgrundstücke und -gebäude zur kalkulatorischen Miete zählt, sinkt die Bedeutung der noch verbleibenden kalkulatorischen Abschreibungen im Rahmen der kalkulatorischen Kosten einerseits und in der Rangfolge der einzelnen Gemeinkostenarten (der Höhe nach!) andererseits weiter ab.

Zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen kann nach folgendem, schematisch dargestelltem Verfahren vorgegangen werden:

---

1) So Greifzu, J.: a.a.O., Seite 44

2) S.a. Brandenburg, W.: "Kostenrechnung und Betriebsabrechnung", Berlin und Neuwied 1952, Seite 17

I. Maschinen und maschinelle Anlagen:

Anlagegegenstand	Anschaffunfsjahr	Anschaffungswert	Lebensdauer	Abschreibgsquote	Restwert
Zupfmaschine	1950	1.200.-	20 J.	60.-	1.140.-
Nähmaschine	1956	800.-	10 J.	80.-	720.-
		etc..			

II. Werkstatteinrichtung

Anlagegegenstand	Anschaffungsjahr	Anschaffungswert	Lebensdauer	Abschreibgsquote	Restwert
2 Werkbänke	1955	500.-	25 J.	20.-	480.-
Werkzgschrank	1955	350.-	25 J.	14.-	336.--
		etc..			

Nach dem gleichen Verfahren sind die Gegenstände der Lagereinrichtung, der Büroeinrichtung und der Ladeneinrichtung abzuschreiben. Auch bei der Ermittlung der Fuhrparkabschreibung ist von den einzelnen Fahrzeugen (Personenwagen, Anhänger, Motorrad, Fahrrad, Leiterwagen etc.) auszugehen. Bei der Abschreibung der Werkzeuge sowie der Gebäude und Grundstücke genügt eine summarische Behandlung der Einzelpositionen.

Ausgangsbasis für die Errechnung der Abschreibungsquote für betrieblich genutzte Grundstücke und Gebäude ist der zum Marktwert hin korrigierte Einheitswert, wobei der Marktwert dem entsprechen soll, was beim Verkauf der Grundstücke und Gebäude für sie erzielt werden könnte.

Sind Anlagegenstände vor 1948 angeschafft worden, so hat die Abschreibung von einem geschätzten Restwert auszugehen, der dem Verkaufswert der betreffenden Gegenstände entsprechen müßte. Nach Division der ebenfalls zu schätzenden Restlebensdauer durch den Restwert ergibt sich der jährliche Abschreibungsbetrag.

Fehlschätzungen in der Lebensdauer führen zu Unter- oder Überabschreibungen, die zweckmäßigerweise auf ein Konto: Abschreibungswagnisse gebucht und gegeneinander aufgerechnet werden. Ein verbleibender Saldo ist in die Gewinn- und Verlustrechnung zu übernehmen, wo er erfolgsmindernd oder erfolgserhöhend wirken kann.

Die jährlichen Abschreibungsbeträge der einzelnen Positionen des Anlagevermögens werden addiert und nach Abzug der Abschreibungen auf Werkzeuge, Fuhrpark sowie Grundstücke und Gebäude in die Kostenartenrechnung als Kostenart: kalkulatorische Abschreibungen aufgenommen. Die abgezogenen Abschreibungsbeträge gehen an anderer Stelle in die Kostenartenrechnung ein.

b) Kalkulatorische Zinsen

"Die kalkulatorischen Zinsen sind nach dem betriebsnotwendigen Kapital mit dem landesüblichen Zinssatz zu errechnen"[1].

Man erhält das betriebsnotwendige Kapital als Differenzbetrag aus betriebsnotwendigem Vermögen abzüglich zinsloser Kapitalteile. "Das betriebsnotwendige Vermögen umfaßt den Betriebsfonds, das ist jener Teil des Gesamtvermögens, der notwendig ist, um eine störungsfreie Verwirklichung des Unternehmungszweckes in einem bestimmten jeweils möglichen Umfange zu gewährleisten"[2]. Nicht das gesamte Geschäftsvermögen, sondern nur das Vermögen ist betriebsnotwendig, das der Leistungserstellung bzw. dem Leistungsabsatz dient[3]. Es wird folgendermaßen ermittelt: Das Anlagevermögen wird mit den Werten angesetzt, von denen die kalkulatorischen Abschreibungen ausgehen, also mit Restwerten. Beim Umlaufvermögen sind dessen einzelne Teile, wie Kasse, Bank, Postscheck, Forderungen, Warenbestände und dergl., mit Jahresdurchschnittswerten anzusetzen (entweder mit dem Durchschnitt der Summe aus 13 Monatsbeständen: 1.1., 31.1., 28.2. bis 31.12. oder auf der Basis Jahresanfangsbestand plus Jahresendbestand geteilt durch zwei). Anlagevermöger (als Summe der Restwerte) plus Umlaufvermögen (als Summe der Jahresdurchschnittsbestände ergeben das betriebsnotwendige Vermögen. Von diesem sind die ebenfalls als Jahresdurchschnitt errechneten

---

1) So Laub, K.: a.a.O., Seite 83, ähnlich auch Seischab, H.: a.a.O., Seite 137

2) Seischab, H.: a.a.O., Seite 135

3) Ähnlich auch Brunner, O.: a.a.O., Seite 93

Lieferantenverbindlichkeiten und die sonstigen zinslos zur Verfügung gestellten Kapitalien[1] abzuziehen, womit das betriebsnotwendige Kapital verbleibt, das, mit dem landesüblichen Zinssatz multipliziert, die betriebsnotwendigen Zinsen ergibt. Die Zinsen sind jedoch erst der betreffenden Kostenart zu belasten, nachdem die anteiligen Zinsen für den Fuhrpark (sie sind Teil der Fuhrparkkosten!) und für die Grundstücke und Gebäude (sie sind Teil der kalkulatorischen Miete) abgezogen wurden. Im Raumausstatterhandwerk sind die kalkulatorischen Zinsen kostenmäßig von erheblich größerer Bedeutung als die kalkulatorischen Abschreibungen. Während die letztgenannten nur auf dem relativ geringen Anlagevermögen basieren, findet bei den kalkulatorischen Zinsen das teilweise erheblich höhere Umlaufvermögen Berücksichtigung. Es gleicht nicht nur den im Vergleich zur Abschreibung durchschnittlich niedrigeren Prozentsatz aus (Abschreibung ca. 8 - 15 %, landesüblicher Zins ca. 5 - 7 %), sondern auch die Tatsache, daß die kalkulatorischen Zinsen infolge der Verringerung um das Abzugskapital geringer sind, als sie bei einer Berechnung vom betriebsnotwendigen Vermögen wären.

c) Kalkulatorischer Unternehmerlohn (Meisterlohn)

Er wurde bereits dargestellt, und zwar aus Zweckmäßigkeitsgründen bei der Behandlung der direkt und der nicht direkt verrechenbaren Löhne und Gehälter. Seinem Wesen nach gehört der Meisterlohn jedoch zu den kalkulatorischen Kosten, da ihm kein Aufwand gegenübersteht.

d) Kalkulatorische Wagnisse

Kalkulatorische Wagniskosten beziehen sich nicht auf das allgemeine Unternehmerwagnis, das im Ergebnis seine Deckung findet, auch nicht auf solche Wagnisse, für die entsprechende Versicherungen eingegangen wurden. Kalkulatorische Wagniskosten sollen nur eine Abdeckung der Risiken bringen, die den Betriebsablauf zu stören vermögen, ohne daß der Betrieb gegen solche Risiken versichert ist (Forderungsausfälle, Gewährleistungswagnisse, Abschreibungswagnis und dergl.). Den vielen kleinen Betrieben des Raumausstatterhandwerks ist allerdings zu raten, effektive Wagnisverluste, sofern sie nicht überdurchschnittlich hoch sind, in voller Höhe in die Gewinn-

---

1) Zinslose Kapitalien sind im Handwerk häufig in Form von Verwandtschaftsdarlehen vorzufinden!

und Verlustrechnung zu übernehmen. Besonders hohe Wagnisverluste werden am besten auf mehrere Abrechnungsperioden verteilt.

e) Kalkulatorische Miete

Bei Betrieben, die in eigenen Räumen arbeiten, ist eine kalkulatorische Miete anzusetzen[1].

Die Höhe der Miete läßt sich nach zwei Verfahren ermitteln:

1) Man setzt als Betrag für den Mietwert eine Summe an, "die der orts- und lageüblichen Miete für gleichwertige Geschäftsräume entspricht"[2]. Man kann hier faktisch von einer Marktwertmiete sprechen.

2) Man geht davon aus, daß auch eine Marktwertmiete aus verschiedenartigen Bestandteilen besteht, die sinngemäß Aufwendungen enthalten und durch Gebrauch und Abnutzung von Gebäuden und Grundstücken entstehen. Gebäudereparaturen, Gebühren, die zur Unterhaltung des Grundstückes bezahlt werden (Straßenreinigung, Kanalisation, Müllabfuhr etc.), Grundsteuern, aber auch Verzinsung und Abschreibung der Gebäude und Räume sollen durch die kalkulatorische Miete abgegolten werden. Diese Aufwendungen fallen in Betrieben mit eigenen Grundstücken und Gebäuden an. Sie werden gesammelt und als zusammengesetzte Kostenart: kalkulatorische Miete in die Kostenrechnung übernommen. Gegenüber der Marktwertmiete läßt sich der so errechnete, zeitlich und sachlich abgegrenzte Betrag nach der Art der Ermittlung als Kostenmiete bezeichnen.

Den Betrieben des Raumausstatterhandwerks können beide Methoden zur Errechnung der kalkulatorischen Miete empfohlen werden.

6) Die Sonderkosten

Die Sonderkosten nach den früheren LSÖ "sind solche Kosten, auf deren getrennten Ausweis der öffentliche Auftraggeber infolge ihrer Art besonderen Wert legen muß, oder solche, deren gesonderter Ansatz aus abrechnungstech-

---

1) Zur Begründung der kalkulatorischen Miete s.a.
Kosiol, E.: "Kalkulatorische Buchhaltung", Wiesbaden 1953, Seite 100
2) So Greifzu, J.: a.a.O., Seite 183

nischen Gründen erforderlich ist"[1].

Hierbei bezieht sich der gesonderte Ausweis offensichtlich auf die Kostenträgerrechnung, denn es handelt sich immer um "Aussonderung von Kostenarten, die ausser den Fertigungslöhnen und Fertigungsmaterialien als Einzelkosten angesehen werden können und die ohne Aussonderung als Gemeinkosten verrechnet werden würden"[2].

Sonderkosten können als Sondereinzelkosten und Sondergemeinkosten auftreten[3], in diesem Zusammenhang interessieren jedoch nur die Sondereinzelkosten, die in der Regel mit den Sonderkosten zusammenfallen[4].

In funktionaler Sicht kann man die Sondereinzelkosten in solche der Beschaffung, der Fertigung, der Verwaltung und des Vertriebs einteilen, von denen die der Fertigung und des Vertriebs am wichtigsten sind.

Entsprechend ihrer funktionalen Zugehörigkeit werden die Sondereinzelkosten in der Kostenträgerrechnung angesetzt, und zwar in einer eigenen Position, getrennt von den Einzelkosten und den Gemeinkosten. Trotz ihrer Eigenschaft als Einzelkosten dürfen sie keinesfalls Teil einer Zuschlagsbasis werden, da bei ihnen, das wird durch die Aussonderung bereits zum Ausdruck gebracht, keine Proportionalität zum Zuschlagsobjekt (den Gemeinkosten) festzustellen ist. Dieser Unterschied zwischen den Sondereinzelkosten und den Einzelkosten Material und Lohn ist wesentlich.

Folgende Sondereinzelkosten spielen in Raumausstatterbetrieben eine Rolle:

a) Besonders bezogene Teile,
b) Lohnarbeit fremder Lieferanten,
c) besondere Konstruktions- und Entwicklungskosten,
d) Auslösungen und Fahrgelder,
e) Lizenzgebühren,
f) Vertreterprovisionen und andere Provisionen,
g) besondere Versandkosten,
h) Umsatzsteuer und

---

1) Zitiert nach Norden, H.: a.a.O., Seite 111, ähnlich auch Kosiol, E.: a.a.O., Seite 218 und Lehmann, M.R.: a.a.O., Seite 77ff
2) Norden, H.: a.a.O., Seite 110
3) So auch Lehmann, M.R.: a.a.O., Seite 78 und Kosiol, E.: a.a.O., S.218ff
4) Vgl. Kosiol, E.: a.a.O., Seite 218

i) besondere Wagniskosten sowie sonstige Sonderkosten[1].

Von den genannten Sondereinzelkosten ist als wichtigste die Umsatzsteuer zu erwähnen; eine gewisse Bedeutung haben ferner noch besondere Versandkosten, Vertreterprovisionen sowie Fahrgelder und Auslösungen. Bei Betrieben mit spezialisierter oder Sonderanfertigung - solche Betriebe sind im untersuchten Handwerkszweig nicht selten - werden sich als Sondereinzelkosten besonders bezogene Teile, Lohnarbeit fremder Lieferanten sowie besondere Konstruktions- und Entwicklungskosten mehr oder minder stark bemerkbar machen. Vermittlerprovisionen werden häufig in Autosattlereien bezahlt; auch sie sind als Sondereinzelkosten zu verrechnen.

Soweit Transporte durch Fremde, Teile der Fuhrparkkosten u.ä. für einen Auftrag unmittelbar erfaßt werden können, sollen sie gleichfalls als Sondereinzelkosten behandelt werden, doch ist eine Direktverrechnung solcher Kosten häufig mit Schwierigkeiten verbunden und nicht immer wirtschaftlich.

Bezüglich der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung der Sondereinzelkosten ist grundsätzlich genau so zu verfahren wie bei den entsprechenden Abgrenzungen der Material- und Lohneinzelkosten.

Sehr wichtig ist die zeitliche Abgrenzung der Umsatzsteuer, da sie hinsichtlich Entstehung und effektiver Bezahlung zeitlich auseinander fällt. Die Umsatzsteuer für den Monat Dezember wird erst im Januar bezahlt, die gesamte Umsatzsteuer der Rechnungsperiode, wie sie sich aus der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ergibt, steht der Kostenrechnung erst in einem noch späteren Termin zur Verfügung. Der Unterschied zwischen zeitlich abgegrenzter Umsatzsteuer als Summe der monatlich zu zahlenden Beträge und der lt. Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist in aller Regel nur gering, da Debitorenumbuchungen, nachträglich eingebuchte Rechnungen und dergl. einerseits, umsatzsteuerfreie oder beschränkt umsatzsteuerpflichtige Erlöse (die erst nachträglich von der Steuerbehörde überprüft werden!) andererseits bei den meisten Betrieben nicht wesentlich zu Buch schlagen.

Beispiel für die zeitliche Abgrenzung:

---

1) Über die Arten von Sonderkosten gibt Norden, H.: a.a.O., Seite 111 Auskunft

Umsatzsteuer aus der Buchhaltung lt. Buchungen Januar - Dezember 1957:

	16.800.- DM
./. Umsatzsteuer lt. Januarbuchung 57[1]:	1.000.- DM
+ Umsatzsteuer lt. Januarbuchung 58[1]:	1.600.- DM
= zeitlich abgegrenzte Umsatzsteuer 57:	17.400.- DM

Bestehen ähnlich gelagerte Unterschiedlichkeiten zwischen Aufwandsentstehung und Bezahlung auch bei anderen Sondereinzelkosten, so ist sinngemäß zu verfahren. Die sachliche Abgrenzung der Sondereinzelkosten ist weitgehend unproblematisch, da der entsprechende Aufwand aus der Buchhaltung in voller Höhe und so gut wie ausschließlich der betrieblichen Leistungserstellung zugerechnet werden kann. Ein Merkmal der Sondereinzelkosten ist, daß sie zu einem beachtlichen Teil durch die Erstellung eines Auftrages oder einer Gruppe von Aufträgen entstehen bzw. durch den Vertrieb (Verkauf) von Erzeugnissen.

Die festgestellte enge Bindung der Sondereinzelkosten an Leistungserstellung und Leistungsabsatz spricht deutlich für ihren Kostencharakter.

Im Einzelfall kann es jedoch fraglich sein, ob bestimmte Sondereinzelkosten einzelnen Aufträgen oder Gruppen von Aufträgen auch bei eindeutiger Verursachung in voller Höhe belastet werden sollen. Die Frage erhebt sich vor allem dann, wenn diese Kosten überdurchschnittlich hoch sind, z.B. besondere Entwicklungs-, Entwurfs- und Konstruktionskosten durch Verwendung neuartiger Materialien und hohem Materialverschleiß. Hier muß überlegt werden, ob nicht der entsprechende Aufwand, wenigstens zum Teil, sofort in die Gewinn- und Verlustrechnung übernommen werden sollte, ohne Eingang in die Kostenrechnung zu finden. Diese Überlegung wäre besonders dann anzustellen, wenn solche Entwicklungs- und Konstruktionsarbeiten in Zukunft erhöhte oder überhaupt neue Umsätze (d.h. über neue Umsatzträger!) versprechen. Auch eine Verteilung des Aufwandes auf mehrere Jahre könnte als Lösung empfohlen werden.

Von derartigen Besonderheiten abgesehen ist die sachliche Abgrenzung der Sondereinzelkosten mit der Übernahme des Buchhaltungsaufwandes in die Kostenartenrechnung abgeschlossen.

---

1) Die Umsatzsteuerrechnung lt. Buchung Januar 1957 betrifft die Umsatzsteuerschuld des Dezembers 1956; sie wurde erst im Januar 1957 bezahlt. Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuer des Monats Dezember 1957, sie wurde erst im Januar 1958 bezahlt!

III. DIE KOSTENSTELLENRECHNUNG

1) Allgemeines:

Mittels der Kostenstellenrechnung wird die Frage beantwortet: "Wo bzw. durch welche Tätigkeit sind Kostenarten entstanden?"[1].

Kostenstellen sind demgemäß Kostenbereiche, die betriebsorganisatorisch oder funktionsmäßig[2], d.h. nach räumlichen, sachlichen und rechnerischen Gesichtspunkten festgelegt werden.

Auf diese Kostenbereiche oder Kostenstellen werden die G e m e i n - k o s t e n aufgeschlüsselt[3], bevor sie den Kostenträgern belastet werden.

Somit sind Kostenstellen bzw. ist die Kostenstellenrechnung rechnungstechnisches Mittel zur Darstellung der von bestimmten Teilleistungen verursachten Kosten[4].

"Die Aufteilung des Betriebes in Kostenstellen wird von den Kalkulationsbedürfnissen, der Produktionseigenart (Auflösung der Hauptleistung in einheitliche Teilleistungen) und der Betriebsorganisation beeinflußt"[5]. Bezüglich des Ausmaßes der Aufteilung ist zu beachten, daß eine Kostenstellengliederung so weit gehen soll, "daß sowohl leichte Übersicht und Kontrollfähigkeit, als auch die Wirtschaftlichkeit der Rechnungsführung gewahrt sind"[6].

"Man sollte bei Klein- und Mittelbetrieben Wert darauf legen, die Unterteilung nach Kostenstellen nicht zu übertreiben, sondern auf die notwendige Kostenüberwachung zu beschränken"[7].

Nach dieser kurzen Darlegung vom Wesen und Zweck der Kostenstellenrechnung ist es notwendig, entsprechend den Kalkulationsbedürfnissen, der

---

1) S.a. Greifzu, J.: a.a.O., Seite 258
2) Ebenda, Seite 258
3) So Rößle, K.: a.a.O., Seite 139
4) Nach Seischab, H.: a.a.O., Seite 90
5) Ebenda, Seite 90
6) Schmitt, F.A. und Schmitt, F.: "Das Kalkulationsuniversum", Berlin-Bielefeld/München 1951, Seite 53
7) Schmitt, F.A. und Schmitt, F.: a.a.O., Seite 89

Produktionseigenart und der Betriebsorganisation die notwendigen Kostenstellen im Raumausstatterhandwerk zu bilden.

Das Ausmaß der Kostenstellenbildung ist dabei von drei grundsätzlichen Tatbeständen abhängig:

1) Von der Größe des Betriebes,
2) von den Funktions- bzw. Tätigkeitsbereichen des Betriebes und
3) von der Tatsache, daß aus Betriebsgröße und Tätigkeitsstruktur differenzierte Beziehungen hinsichtlich der Kostenstellenrechnung erwachsen.

Konkret bedeutet dies: Für kleinere Betriebe (Festlegung der Betriebsgröße), die keinen Handel treiben (Spezifizierung der Tätigkeitsstruktur), ist eine Kostenstellengliederung überflüssig, höchstens ist eine Zweiteilung in Materialbereich und Fertigungsbereich angebracht.

Kleine Betriebe mit angegliederter Handelsfunktion haben grundsätzlich eine Trennung der Kosten über die Kostenstellen Handwerk und Handel durchzuführen. Darüber hinaus ist allenfalls noch eine Aufgliederung der Handwerkskostenstelle in einen Material- und einen Fertigungsbereich sinnvoll.

Für mittlere bis große Betriebe ohne Handel bedarf es einer Kostenstellengliederung mit den Kostenstellen: Materialbereich, Fertigungsbereich sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich. Eine Weitergliederung des Fertigungsbereiches nach Funktionen: Reparatur und Neuanfertigung oder nach Tätigkeitsarten: Polsterei, Sattlerei, Dekorieren, Tapezieren und dergl. ist nur dann durchzuführen, wenn die Wirtschaftlichkeit der Rechnungsführung gewahrt ist. Dies ist, allgemein gesehen, sicherlich nur bei den größten reinen Handwerksbetrieben der Fall.

Mittlere bis große Betriebe, die neben ihrer handwerklichen Tätigkeit auch Handel betreiben, müssen wiederum zunächst die Kostenstellen Handwerk und Handel bilden, bevor die Handwerkskostenstelle in einen Materialbereich, Fertigungs- sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich untergliedert wird. Die Weitergliederung des Fertigungsbereiches erscheint nur bei Großbetrieben sinnvoll. Je nach Konstellation, d.h. dem Nebeneinander und Miteinander von Betriebsgröße und Tätigkeitsstruktur, ist der Ansatz einer durchzuführenden Kostenstellenrechnung ein verschiedener. Um möglichst vielen Konstellationen gerecht zu werden, soll die Kostenstellenrechnung des Raumausstatterhandwerks an einem größeren Betrieb mit Handelsfunktion

dargestellt werden, allerdings ohne Aufgliederung des Fertigungsbereiches. Auf die Eigenarten der Kostenstellenrechnung kleinerer Betriebe mit oder ohne Handel wird im Verlauf der Ausführungen kurz einzugehen sein.

2) Kostenstellenrechnung im Raumausstatterhandwerk

Als Vorlage wird ein größerer Raumausstatterbetrieb herangezogen, der außer seiner handwerklichen Tätigkeit mittels eines eigenen Ladengeschäftes den Verkauf von berufverbundenen Handelswaren betreibt[1]. Im Laden werden ferner selbsterstellte Erzeugnisse verkauft.

Die anfallenden Gemeinkosten entstehen also durch Handwerkstätigkeit u n d Handelstätigkeit, bedürfen demnach einer Aufgliederung entsprechend ihrer Verursachung. Orte der Kostenverursachung bzw. Kostenentstehung sind im Handwerksbetrieb Lager, Werkstatt, Büro und Laden. Gemäß diesen räumlichen Verantwortungsbereichen hat die Kostenstellengliederung zu erfolgen.

Zunächst sind vier Kostenstellen zu bilden:

1) Lager,
2) Werkstatt (= Fertigungsbereich),
3) Büro,
4) Laden.

Von ihnen bleibt nur die Kostenstelle Werkstatt oder Fertigungsbereich unverändert, da ihre Kosten grundsätzlich nur den Handwerksbereich belasten, nicht aber den Handelsbereich.

Hingegen entstehen die Kosten des Lagers, des Büros und des Ladens sowohl durch die Tätigkeit im Handwerksbereich als auch im Handelsbereich. Für die Kosten des Ladens gilt dies, weil sie nicht allein durch Handelstätigkeit erwachsen, denn im Laden werden nicht nur reine Handelswaren, sondern auch selbsterstellte Erzeugnisse des Handwerksbereiches verkauft. Die Kosten, die der Verkauf der eigenerstellten Erzeugnisse verursacht,

---

1) Diese Einschränkung ist erforderlich, denn es gibt nicht wenige Raumausstatterbetriebe, die zwar keinen Laden haben, jedoch in geringerem Umfange Handelsgeschäfte mit Produkten der Branche betreiben!

gehen eindeutig zu Lasten des Handwerksbereiches. Sie sind unechte Handelswaren, die auch nicht dadurch echte Handelswaren werden, daß man sie über den Laden verkauft.

Aus diesem Grunde müssen die Kosten für den Ladenverkauf selbsterstellter Produkte aus den Gesamtgemeinkosten des Ladens ausgesondert werden. Der verbleibende Rest wird in eine neu zu bildende Kostenstelle Handelsbereich überführt. Umgekehrt verläuft der Weg bei den Kostenstellen Lager und Büro. Hier werden die Kosten ausgesondert, die durch den Verkauf der reinen Handelswaren entstehen. Sie werden dann von der Kostenstelle Handelsbereich übernommen. Der Kostenrest, der in der Handwerkstätigkeit seine Entstehungsursache hat, wird der Kostenstelle Handwerksbereich belastet bzw. bei Untergliederung des Handwerksbereiches den Kostenstellen Materialbereich sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich. Damit verschwinden die nach räumlichen Gesichtspunkten gebildeten Kostenstellen Lager und Büro.

Die Kostenstellenrechnung schließt mit vier Kostenstellen:

Handwerksbereich:
1) Fertigungsbereich (Werkstatt)
2) Materialbereich (ehemals Lager)
3) Verwaltungs- und Vertriebsbereich (ehemals Büro), der auch die aus dem Laden ausgesonderten Kosten durch Verkauf selbsterstellter Erzeugnisse enthält und
4) Handelsbereich, der die verbleibenden Ladengemeinkosten zuzüglich der anteiligen Lager- und Bürokosten beinhaltet.

Die genannten vier Kostenstellen kann man als Hauptkostenstellen bezeichnen, da sie kalkulatorisch selbständig behandelt werden[1], d.h. in der Kostenträgerrechnung mit einem eigenen Zuschlag auf die einzelnen Kostenträger umgelegt werden.

Die Kostenstellen Laden, Lager und Büro sind demgegenüber Hilfskostenstellen[2], da sie ihre Kosten auf dem Wege der Umlage an die Hauptkostenstellen abgeben und damit verschwinden.

Mit Ausnahme des Fertigungsbereiches haben die anderen Kostenstellen eine Wandlung erfahren. Sie wurden als räumliche Verantwortungsbereiche gebildet, Lager, Büro und Laden; im Verlaufe der Stellenrechnung wurden die

---

1) In diesem Sinne auch Seischab, H.: a.a.O., S. 91

2) Ebenda, Seite 91

Stellen aber in sachliche Verantwortungsbereiche übergeführt (Material-, Verwaltungs- und Vertriebsbereich sowie Handelsbereich). Nach dieser zusammengefaßten Kostenstellenrechnung eines größeren Raumausstatterbetriebes sollen nun die einzelnen wesentlichen Probleme der Kostenstellenrechnung beleuchtet und, soweit dies möglich ist, einer Lösung zugeführt werden.

3) Die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen - Schlüsselungsprobleme

In der Kostenartenrechnung wurden die Kosten nach vollzogener zeitlicher und sachlicher Abgrenzung in bestimmte Gruppen eingeordnet, ferner wurden die kalkulatorischen Kosten angesetzt.

Dieselben Kosten, soweit sie Gemeinkosten sind, müssen nun auf Kostenstellen verteilt und, falls notwendig, geschlüsselt werden. Die Gemeinkosten, zur Vermeidung von Verwechslungen seien sie ausdrücklich noch einmal als K o s t e n t r ä g e r g e m e i n k o s t e n bezeichnet, können zum Teil den Kostenstellen d i r e k t belastet werden, wenn sie nur auf einer bestimmten Kostenstelle entstanden sind; man nennt sie dann Stelleneinzelkosten[1]. Dabei ist es nicht notwendig, daß die Gesamtsumme einer Kostenart auf einer bestimmten Kostenstelle entstanden ist, sondern es genügt bereits, daß Teilbeträge einer Kostenart auf Grund von Belegen oder anderen Verteilungsgrundlagen einer bestimmten Kostenstelle zugerechnet werden können, um diese Teilbeträge als Stelleneinzelkosten gelten zu lassen.

Zum anderen Teil müssen Gemeinkosten aber auf mehrere Kostenstellen verteilt oder geschlüsselt werden, lassen sich also der einzelnen Kostenstelle nur mittelbar belasten; diese Gemeinkosten bezeichnet man als Stellengemeinkosten. Wenn also im folgenden von Stelleneinzel- oder Stellengemeinkosten gesprochen wird, so beziehen sich diese Titel immer nur auf die Kostenstellen, nicht jedoch auf die Kostenträger.

Nicht direkt verrechenbare Löhne und Gehälter können meist unmittelbar, also als Stelleneinzelkosten auf die Kostenstellen übertragen werden. Als

---

1) Zur Begründung dieser Systematik s.a. Kosiol, E.: a.a.O., Seite 264ff und Lehmann, M.R.: a.a.O., Seite 52/53

Unterlagen dienen die Aufschreibungen auf Arbeitszetteln oder in Arbeitsbüchern, die dadurch noch verfeinert werden können, daß in einer eigenen Spalte die Kostenstellen eingetragen werden, in denen der Beschäftigte während des Tages oder der Woche tätig war. Die Art der Tätigkeit kann darüber in den meisten Fällen genaueren Aufschluß geben.

Beispiel:

Art der Tätigkeit	Zeit in Minuten	Ort der Tätigkeit (Kostenstelle)
Anweisung der Lehrlinge	30	Werkstatt
Aushilfe im Laden	60	Laden
Werkstattarbeit	60	Werkstatt
Rohstoffvorbereitung	30	Lager

etc..

Diese Aufstellung kann dann pro Arbeitswoche zusammengefaßt werden, etwa so:

Nicht direkt verrechenbare Tätigkeit pro Woche: 15 Stunden.

Davon Werkstatt: 10 Stunden,
" Lager: 3 Stunden,
" Laden: 2 Stunden.

Die Aufstellung bedeutet praktisch eine Addition der arbeitstäglichen Aufschreibungen. Die Zusammenfassung aller wöchentlichen Aufschreibungen ergibt dann die gesamte nicht direkt verrechenbare Arbeitszeit jedes einzelnen, im Stundenlohn beschäftigten Arbeitnehmers pro Jahr, geordnet nach Kostenstellen.

Beispiel:
Die gesamte nicht direkt verrechenbare Arbeitszeit eines Gesellen betrage 800 Stunden zu 2.- DM = 1.600.- DM.

Davon Werkstatt:	650 Stunden	=	1.300.- DM,
" Lager:	100 Stunden	=	200.- DM,
" Laden:	50 Stunden	=	100.- DM.

Ähnlich ist bei den anderen Beschäftigten zu verfahren, soweit sie im Stundenlohn bezahlt und über ihre Tätigkeit Aufschreibungen gemacht werden.

Fehlen Aufschreibungen, so ist zumindest die Zeit zu notieren, die von den Beschäftigten für Arbeiten im Lager, Laden, evtl. auch im Büro aufgewendet wurden.

Von den gehaltsmäßig bezahlten Arbeitskräften verteilt sich die Arbeitszeit besonders der Lehrlinge meist auf mehrere Kostenstellen, weshalb Aufschreibungen hier besonders wichtig sind. Dagegen können die Gehälter für kaufmännische Angestellte und Lehrlinge, angestellte Meister und für Verkaufspersonal meist einer bestimmten Kostenstelle zugeordnet werden, hier in der Reihenfolge: Büro, Werkstatt und Laden. Aufschreibungen sind nur nötig, soweit diese Personengruppen außerhalb ihrer eigentlichen Tätigkeit und damit Kostenstelle beschäftigt waren.

Der Gemeinkostenanteil des kalkulatorischen Meisterlohnes verteilt sich in der Regel auf alle Kostenstellen des Betriebes. Da genaue Notizen über die Tätigkeit des Meisters zweifellos sehr zeitraubend sind, läßt sich eine indirekte Verteilung des Meisterlohnanteils vertreten, wobei wenigstens kurzfristige Aufzeichnungen über die Arbeitszeit (z.B. während mehrerer Wochen oder eines Monats) Schätzungen sehr erleichtern werden.

Beispiel:

1. Woche: Nicht direkt verr. Arbeitszeit: 40 Stunden.

Davon Werkstatt:	10 Stunden	=	25 %,
" Lager:	2 Stunden	=	5 %,
" Büro:	20 Stunden	=	50 % und
" Laden:	8 Stunden	=	20 %.

2. Woche: Nicht direkt verr. Arbeitszeit: 45 Stunden.

Davon Werkstatt:	15 Stunden	=	ca. 33 %,
" Lager:	3,5 Stunden	=	ca. 8 %,
" Büro:	20 Stunden	=	ca. 44,5 % und
" Laden:	6,5 Stunden	=	ca. 14,5 %.

3. Woche: Nicht direkt verr. Arbeitszeit: 42 Stunden.

Davon Werkstatt:	12 Stunden	=	28,5 %,
" Lager:	2 Stunden	=	ca. 5 %,
" Büro:	24 Stunden	=	ca. 57 % und
" Laden:	4 Stunden	=	ca. 9,5 %.

Insgesamt: Nicht direkt verr. Arbeitszeit von drei Wochen: 127 Stunden.

Davon Werkstatt:	37 Stunden	= ca. 29 %,
" Lager:	7,5 Stunden	= ca. 6 %,
" Büro:	64 Stunden	= ca. 50,5 % und
" Laden:	18,5 Stunden	= ca. 14,5 %.

Nach weiterer Ab- bzw. Aufrundung könnte der Meister seine nicht direkt verrechenbare Arbeitszeit wie folgt den Kostenstellen belasten:

Werkstatt	mit	30 %,
Lager	"	5 %,
Büro	"	50 % und
Laden	"	15 %.

Von Zeit zu Zeit wäre durch eine erneute kurzfristige Aufschreibung zu überprüfen, ob die Prozentsätze noch der Wirklichkeit entsprechen.

Die Entgelte für Urlaub und Feiertage sowie für sonstige Ausfalltage sollten nicht nur analog zu den nicht direkt verrechenbaren Löhnen und Gehältern, sondern im Verhältnis zu den gesamten Löhnen und Gehältern der einzelnen Beschäftigten auf die Kostenstellen verteilt werden. War also ein Geselle beispielsweise 90% seiner Arbeitszeit (direkt und nicht direkt verrechenbar!) in der Werkstatt tätig und jeweils 5 % im Lager bzw. im Laden, so sind die Entgelte für Urlaub, Feiertage und sonstige Ausfalltage entsprechend diesem Verhältnis auf die Kostenstellen Werkstatt, Lager und Laden aufzugliedern.

Ebenso kann bei der Umlage der gesetzlichen Sozialabgaben verfahren werden. Eine einfachere Lösung bietet sich insofern an, als diese Kostenart in einem festen prozentualen Verhältnis zur Gesamtsumme der Löhne und Gehälter steht (etwa 10 - 11 %) und demgemäß der Anteil, der auf die direkt verrechenbaren Löhne entfällt, sofort der Kostenstelle Werkstatt (Fertigungsbereich) belastet werden kann. Der Rest verteilt sich auf die Kostenstellen im gleichen Verhältnis wie die nicht direkt verrechenbaren Löhne und Gehälter.

Provisionen an Arbeitnehmer, z.B. an das Verkaufspersonal, lassen sich meist direkt einer Kostenstelle zuordnen, z.B. dem Laden.

Die Beiträge zur Berufsgenossenschaft und zur Familienausgleichskasse (sie sind wie Urlaubs- und Feiertagslöhne und gesetzliche Sozialabgaben Stellengemeinkosten!) werden genau so wie die gesetzlichen Sozialabgaben auf die Kostenstellen geschlüsselt, da sie ebenfalls in einem festen prozentualen Verhältnis zur Lohn- und Gehaltssumme stehen.

Bei den freiwilligen Sozialleistungen ist häufig eine direkte Zurechnung auf verursachende Kostenstellen möglich. Andernfalls ist analog zur Verteilung der Gemeinkostenlöhne und -gehälter vorzugehen.

Soweit sie nicht direkt als Stelleneinzelkosten zurechenbar sind, kann man bei den Personalnebenkosten die Gemeinkostenlöhne und -gehälter als Schlüssel heranziehen, eventuell auch die Kopfzahl der Beschäftigten.

Das Kleinmaterial wird auf direktem Wege immer dem Fertigungsbereich (der Werkstatt) zu belasten sein[1]. Werden Schrauben, Nägel, Draht etc. einmal andernorts, z.B. im Lager benötigt, so läßt sich der diesbezügliche Verbrauch ohne weiteres feststellen, mindestens aber schätzen. Beim Verbrauch kleinster Mengen an Kleinmaterial in anderen Stellen als in der Werkstatt ist eine Schätzung oft wirtschaftlicher als eine Notiz auf Belegen.

Gleiches gilt auch für Kleinwerkzeuge, die nur ausnahmsweise außerhalb der Werkstatt benötigt werden. Eine direkte Zurechnung als Stelleneinzelkosten ist fast immer möglich.

Auch Schmierstoffe, Öle und Fette werden fast nur in der Werkstatt verwendet und können ihr praktisch immer direkt zugerechnet werden. Bei Sattlerbetrieben fallen Öle und Fette allerdings auch zur Pflege der Rohstoffe (Leder, Kunststoffe, Metall) an. In diesem Fall sind sie entweder unmittelbar, auf Grund von Rechnungen, Belegen, nach der speziellen Verwendung etc. dem Lager zu belasten oder aber mittelbar, indem durch Schätzung von der Gesamtmenge ein bestimmter Teil der Öle und Fette zu den Lagerkosten gerechnet wird.

Heizmaterialien können im allgemeinen nur mittelbar den Kostenstellen angelastet werden. Als Verteilungsschlüssel kann die Zahl der Öfen (differenziert nach Art und Verbrauch) oder der Heizkörper bei Dampfheizung [illegible] angezogen werden.

Energiekosten lassen sich dann direkt verteilen, wenn die Kostenstellen über Meßgeräte zur Verbrauchsfeststellung verfügen (Stromzähler, Gas- und Wasseruhren).

Aus der Gesamtzahl der Lichtquellen pro Kostenstelle läßt sich durch Addition deren Gesamt-Wattstärke ermitteln, zu denen noch die Wattstärken an-

---

1) Das Kleinmaterial kommt zwar aus dem Lager und wird dort gewartet, verwaltet usw., doch wird es nur in der W e r k s t a t t verbraucht! Ort der Kostenentstehung (und Kosten sind Gutsverbrauch) ist daher die Werkstatt!

derer elektrischer Geräte gerechnet werden. Die verbrauchten KWh pro Kostenstelle ergeben sich aus:

Gesamt-Wattstärke aller elektr. Geräte und Lampen je Kostenstelle
x Brennstunden, geteilt durch 1000.

Die Gewerbesteuer kann direkt und in voller Höhe der Kostenstelle Büro belastet werden. Besser ist jedoch, sie entsprechend dem jeweiligen Gewerbeertrag auf Handwerks- bzw. Handelsbereich zu verteilen. Wird Lohnsummensteuer bezahlt, so ist die Summe der Löhne je Kostenstelle als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Gebühren, die für bestimmte Kostenstellen anfallen, lassen sich direkt zurechnen. Gebühren, die den gesamten Betrieb betreffen, werden der Kostenstelle Büro belastet, um von dort aus auf Handwerks- und Handelsbereich geschlüsselt zu werden.

Beiträge zu handwerklichen Organisationen werden der Kostenstelle Verwaltungs- und Vertriebsbereich des Handwerksbereiches belastet, Beiträge zum Einzelhandelsfachverband oder Möbelfachverband dem Handelsbereich.

Bei Versicherungen ist zu beachten, welche Kostenstellen sie betreffen. Die Haftpflichtversicherung betrifft den Fertigungsbereich, die Glasversicherung den Laden, die Unfallversicherung des Meisters den Fertigungsbereich. Soweit Versicherungen für den ganzen Betrieb abgeschlossen wurden, wie die Feuer-, Wasser- und Diebstahlversicherung, müssen sie als Stellengemeinkosten geschlüsselt werden. Entweder werden sie in voller Höhe auf die Hilfskostenstelle Büro übertragen und anschließend verteilt, oder aber werden sie mit Hilfe eines Vermögensschlüsselt auf Fertigungsbereich, Büro, Lager und Laden verrechnet.

Die Miete ist mit Hilfe eines qm-Schlüssels auf die Kostenstellen umzulegen. Zweckmäßig wäre jedoch eine Differenzierung der gesamten qm nach umbauten bzw. nicht umbauten Räumen, wobei die ersteren den Hauptanteil der Miete tragen müßten. Als Bemessungsgrundlage könnten Marktwertmieten dienen, d.h., es wäre festzustellen, wieviel Miete für einen Hofraum bestimmter Größe gezahlt werden müßte, wenn ein solcher gesondert zu mieten wäre. Nach Aussonderung des Mietanteils für die nicht umbauten Räume ist der Rest auf die umbauten Räume umzulegen. Auch hier könnte eine Abstufung derart vorgenommen werden, daß man, unabhängig von der qm-Zahl der Räume, ihre verschiedenartige Nutzung bei der Bemessung des Mietanteils zugrundelegt. Dabei könnte man wiederum eine Marktwertmiete, für jeden genutzten Raum

gesondert, zur Vorlage nehmen.

Fremdreparaturen an Maschinen und Anlagen sind als Stelleneinzelkosten der Kostenstelle Fertigungsbereich zu belasten. Fremdreparaturen an Gebäuden und Einrichtungsgegenständen lassen sich ebenfalls häufig einzelnen Kostenstellen direkt zurechnen. Besteht diese Möglichkeit nicht, so ist bei Gebäudereparaturen die qm-Zahl der umbauten Räume als Schlüssel zu nehmen.

Die Sachkosten der Verwaltung bzw. des Vertriebs: Porti, Fernsprech- und Telegrammgebühren, Kosten für Büro- und Zeichenmaterial, Zeitungen und Zeitschriften, Geldverkehrskosten, Rechts- und Beratungskosten, Reisekosten, Werbe- und Repräsentationskosten lassen sich nur ausnahmsweise direkt auf Handwerks- oder Handelsbereich zurechnen. Soweit dies möglich ist, sollte es einer summarischen Belastung auf die Kostenstelle Büro vorgezogen werden. Besonders bei den Werbekosten besteht die Möglichkeit, auf Grund von Belegen einen Teil dieser Kosten unmittelbar dem Laden zu belasten (Schaufensterdekorationen, Inserate etc.). Auch andere Sachkosten der Verwaltung oder des Vertriebs lassen sich bei einiger Überlegung sofort bestimmten Kostenstellen zuordnen.

Bei den Fuhrparkkosten ist eine generelle Aufteilung auf den Handwerks- bzw. Handelsbereich erforderlich, ebenso gilt dies für Transporte durch Fremde, sofern aus genauen Aufschreibungen (Fahrtenbuch, Begleitscheinen und dergl.) nicht hervorgeht, welche Kostenstelle im Einzelfall für die Benutzung des Fuhrparks oder für die Transportkosten verantwortlich zeichnet.

Eine generelle Aufteilung der Fuhrparkkosten ist beim Fehlen von speziellen Aufschreibungen nötig, wobei geschätzt werden müßte, wie oft im Durchschnitt der Fuhrpark zum Transport von verkauften Handelswaren eingesetzt wurde. Von der Gesamtzahl der Fahrten, noch besser von der Gesamtsumme der für betriebliche Zwecke gefahrenen km, sind die km für den Handelssektor abzusetzen und prozentual zu messen. Der ermittelte Prozentsatz wird mit den gesamten Fuhrparkkosten multipliziert und der sich ergebende Betrag dem Handelsbereich belastet. Der verbleibende Rest geht zu Lasten des Handwerksbereiches.

Die sonstigen Gemeinkosten sind soweit als möglich direkt auf die verursachenden Kostenstellen zu buchen, andernfalls müssen sie geschätzt werden (z.B. Reinigungskosten nach der qm-Fläche der gereinigten Räume).

Die kalkulatorischen Abschreibungen werden von den abschreibungsfähigen

Gegenständen des Anlagevermögens berechnet. Diese Gegenstände befinden sich in den nach räumlichen Gesichtspunkten gebildeten Kostenstellen Werkstatt (Maschinen, maschinelle Anlagen, Werkstatteinrichtung), Lager (Lagereinrichtung), Büro (Büroeinrichtung) und Laden (Ladeneinrichtung). Die Abschreibungen auf Fuhrpark und auf Werkzeuge sind über den Umweg der betreffenden Kostenarten bereits auf Kostenstellen verteilt worden. Die Abschreibungen auf Grundstücke und Gebäude werden über die Kostenart kalkulatorische Miete auf die Kostenstellen umgelegt.

Da die Abschreibungen bereits auf Basis der Einrichtungsgegenstände je Kostenstelle ermittelt wurden, ist eine direkte Zurechnung der Abschreibungsbeträge meist ohne Schwierigkeiten möglich. Die Verteilung der kalkulatorischen Zinsen ist, infolge der zahlreichen Berechnungsgrundlagen dieser Kostenart, mit Schwierigkeiten verbunden. Zunächst muß die Zinsdifferenz, die dadurch entsteht, daß die Verzinsung nicht vom betriebsnotwendigen Vermögen, sondern vom betriebsnotwendigen Kapital ausgeht, von der kalkulatorischen Verzinsung d e r Vermögensteile abgesetzt werden, die mit dem Abzugskapital in einem engen Zusammenhang stehen. Das sind in erster Linie die Material- und Handelswarenbestände sowie die Bestände an Halb- und Fertigwaren, da sie durch das Abzugskapital finanziert werden[1]. Ist das Abzugskapital höher als die Bestände sind, so bedeutet dies, daß auch anderes Betriebsvermögen mittels Lieferantenverbindlichkeiten und anderen zinslosen Kapitalien finanziert wurde. Demgemäß müssen die kalkulatorischen Zinsen der davon betroffenen Vermögensteile gekürzt werden.

Die kalkulatorischen Zinsen für das Anlagevermögen sind ähnlich wie die kalkulatorischen Abschreibungen auf die Kostenstellen umzulegen. Die Zinsen für flüssige Mittel (Kasse, Banken, Postscheck) lassen sich mit Hilfe der jeweiligen Betriebsleistung des Handwerks- bzw. Handelsbereiches auf die Kostenstellen Handwerk und Handel schlüsseln. Die Zinsen für Forderungen sind nach der Struktur dieser Forderungen zu verteilen. Da es sich allerdings um jahresdurchschnittliche Forderungen handelt, ist das Kundenbuch, das über die Debitoren aus Lieferung von Handelswaren bzw. Handwerkserzeugnissen Auskunft geben könnte, nur bedingt brauchbar, denn es enthält nicht die durchschnittlichen Forderungen, sondern nur diejenigen zum Jahresende. Immerhin vermittelt es einen besseren Schlüssel als jede Schätzung.

Zinsen für halbfertige Erzeugnisse und für Fertigerzeugnisse belasten in

---

1) So auch Kosiol, E.: a.a.O., Seite 304 und
Hoeppel, H.: a.a.O., Seite 107/108

voller Höhe den Fertigungsbereich. Zinsen für den Materialbestand (sofern nach Berücksichtigung des Abzugskapitals noch welche verbleiben), belasten ebenfalls nur den Handwerksbereich. Zinsen für den Handelswarenbestand gehen in die Kostenstelle Handelsbereich ein.

Werden kalkulatorische Wagniskosten angesetzt, so sind sie je nach Eigenart des speziellen Wagnisses den entsprechenden Kostenstellen zu belasten. Wird ein allgemeiner Wagniszuschlag angesetzt, so ist der Umsatzschlüssel zur Verteilung auf Handwerk und Handel noch relativ gut geeignet.

Bezüglich der Verteilung der kalkulatorischen Miete ist grundsätzlich genauso zu verfahren, wie bei der Verteilung der effektiven Miete. Bei Ansetzung einer Marktwertmiete bietet sich die Aufschlüsselung an Hand der räumlichen Kostenstellen Werkstatt, Lager, Büro und Laden an. Bei einer Kostenmiete kann man auf die qm-Fläche der einzelnen Räume als Schlüssel zurückgreifen.

Wird Vermögensteuer bezahlt, so ist das betriebliche Vermögen jeder Kostenstelle bei der Verteilung zugrunde zu legen.

4) Kostenstellen im Raumausstatterhandwerk

Für die Mehrzahl der Betriebe des Raumausstatterhandwerks wird eine Kostenstellenrechnung dann evident, wenn die Betriebe neben ihrer handwerklichen Tätigkeit auch im Bereiche des Handels tätig sind und zwar nicht nur ausnahmsweise, sondern in bedeutendem Ausmaß, was sich zumeist in der Führung eines eigenen Ladengeschäftes widerspiegelt.

Diesem Tatbeständ ist bezüglich der Kostenrechnung durch die Bildung von grundsätzlich zwei Kostenstellen Rechnung zu tragen: Handwerksbereich und Handelsbereich. Alle Kosten des Betriebes müssen, je nach Verursachung, diesen beiden Kostenstellen belastet werden, wenn man zu einer wirksamen, getrennten Erfolgsquellenrechnung gelangen, d.h., den Erfolg des Handwerksbereiches getrennt von dem des Handelsbereiches ausweisen will.

Der Großteil der Kosten des Betriebes fällt jedoch nicht in den funktionalen Tätigkeitsbereichen Handwerk und Handel an, sondern in den Werkstatträumen, in denen sich die Leistungserstellung abspielt, sowie in den Büro- und Ladenräumen, und in denen der Leistungsabsatz vollzogen wird. Die Vorbereitungen zur Leistungserstellung werden im Lager getroffen.

Demgemäß müssen Kostenstellen nach den vorgezeichneten räumlichen Gesichtspunkten gebildet werden. Mit Ausnahme der Werkstatt entstehen die Kosten der anderen räumlichen Kostenstellen für die Tätigkeit des Handwerksbereiches u n d für die des Handelsbereiches und müssen daher diesen beiden Bereichen belastet werden. Das bedeutet gleichzeitig eine Kostenentlastung der räumlichen Kostenstellen, die, mit Ausnahme der Werkstatt, im Zuge der Entlastung wieder verschwinden.

Es verbleiben nach durchgeführter Entlastung der Hilfskostenstellen Lager, Büro und Laden wiederum nur die beiden Hauptkostenstellen Handwerksbereich und Handelsbereich.

Bei größeren Betrieben des Raumausstatterhandwerks wird eine Verfeinerung der Kostenstellenrechnung dadurch erreicht, daß die Hauptkostenstelle Handwerksbereich in drei Kostenstellen zerlegt wird, von denen jede die für sie typischen Gemeinkosten aufnimmt; der Materialbereich die Materialgemeinkosten, der Fertigungsbereich die Werkstatt- oder Fertigungsgemeinkosten und der Verwaltungs- und Vertriebsbereich die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten.

Soweit die Kosten der Hilfskostenstellen durch die handwerkliche Tätigkeit verursacht werden, gehen sie in die entsprechenden Hauptkostenstellen Materialbereich (anteilige Lagergemeinkosten) sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich (anteilige Bürogemeinkosten und anteilige Ladengemeinkosten) ein. Die Werkstattkosten bilden insofern eine Ausnahme, als hier räumliche Kostenstelle, nämlich Werkstatt und Teil des funktionalen Leistungsbereiches (Fertigungsbereich) zusammenfallen.

Ein größerer Betrieb des Raumausstatterhandwerks sollte folgende Kostenstellen aufweisen:

A: Hilfskostenstellen:

a) Lager,
b) Büro,
c) Laden.

B: Hauptkostenstellen:

a) Materialbereich,
b) Fertigungsbereich (Werkstatt),
c) Verwaltungs- und Vertriebsbereich,
d) Handelsbereich.

A. Die Hilfskostenstellen

a) Die Hilfskostenstelle: Lager

Im Lager fallen Kosten an für Lagerung, Wartung und Verwaltung der Fertigungsmaterialien und der Handelswaren, die sogenannten Material- und Warengemeinkosten. Es handelt sich um Gemeinkosten, die nicht sofort dem Handwerksbereich (d.h. dessen Kostenstelle Materialbereich) oder dem Handelsbereich belastet werden können, sondern gemeinsam durch Handwerks- wie Handelstätigkeit verursacht wurden.

Hierzu zählen:
Gemeinkostenlöhne und -gehälter für Lagerpersonal, die anteiligen Personalgemeinkosten für das Lagerpersonal, Kleinmaterial für Instandsetzungsarbeiten der Lagereinrichtung, Kleinwerkzeuge, Heizmaterial, Strom und Gas zur Beleuchtung oder Heizung des Lagers, Sachversicherungen, anteilige Lagermiete, Fremdreparaturen in Lagerräumen, Büromaterial für die Lagerverwaltung, kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen für die Lagereinrichtung und Reinigungskosten.

Häufig befinden sich Zupfmaschinen im Lagerraum. Die Kosten, die durch Bedienung und Wartung dieser Maschinen entstehen, rechnet man trotz des räumlichen Zusammenhanges besser nicht zu den Lagerkosten, sondern zu den Werkstattkosten. Schließlich gehören auch die Kosten des Halbfertig- und Fertigwarenlagers nicht zu den Lagerkosten, sondern zu den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten.

Sind alle Lagergemeinkosten gesammelt, so erfolgt als nächster Schritt die Umlage der Gemeinkosten dieser Hilfskostenstelle auf den Materialbereich (Handwerk) und auf den Handelsbereich. Zugleich erhebt sich die Frage nach den nötigen Umlageschlüsseln.

Zur Auswahl stehen Mengen- oder Vermögensschlüssel[1], im besonderen verbrauchte oder umgeschlagene Mengen an Fertigungsmaterial und Handelswaren (Mengenschlüssel) oder Bestandsmengen bzw. -werte an Material oder Handelswaren nach Flächen- oder Raumbeanspruchung (Vermögensschlüssel).

Der Mengenschlüssel hätte den Vorteil, daß er die Kosten des Lagers so auf Handwerk und Handel umlegen würde, daß Fläche, Gewicht, Rauminhalt und dergl. der lagernden Materialien und Handelswaren berücksichtigt wür-

---

1) Vgl. hierzu Seischab, H.: a.a.O., Seite 93ff

den, d.h. alle die Gemeinkosten, die nicht vom Wert, sondern von der Menge der Materialien und Handelswaren abhängig sind (ein Teil der Personalkosten, Strom- und Heizungskosten, Instandhaltungs- und Abschreibungskosten der Lagereinrichtung u.a.m.).

Der Nachteil dieses Schlüssels liegt auf zwei Ebenen: Einmal ist der Aufwand, der mit dem Messen, Zählen und Wiegen des Materials und der Handelswaren verbunden ist - verglichen mit dem Erfolg, nämlich der Ermittlung eines Schlüssels - unverhältnismäßig groß und kann damit unter Umständen unwirtschaftlich sein. Zum anderen läßt ein Mengenschlüssel Kosten unbeachtet, die vorwiegend vom Wert des Materials und der Handelswaren beeinflußt sind (ein Teil der Personalkosten, Sachversicherungen, Abschreibungen besonderer Einrichtungsgegenstände, Verwaltungskosten u.a.m.).

Immerhin könnte dem zweiten Einwand dadurch begegnet werden, daß man, unter grundsätzlicher Beibehaltung des Mengenschlüssels, die wertabhängigen Lagergemeinkosten zum Wert der verbrauchten oder umgeschlagenen Materialien und Handelswaren in Beziehung setzt.

Dieser kombinierte Mengen- und Wertschlüssel könnte etwa so angesetzt werden:

Beispiel:

Lagergemeinkosten	6.000.- DM,
davon wertabhängig	4.000.- DM,
davon mengenabhängig	2.000.- DM.

Wert des einges. Fertigungsmaterials	164.000.- DM
Menge des einges. Fertigungsmaterials	10.000 kg.
Wert der eingesetzten Handelswaren	66.000.- DM,
Menge der einges. Handelswaren	6.000 kg.

Lagergemeinkosten je DM: $\frac{4.000.- \times 100}{230.000.- \text{ DM}} = 0.0174 \text{ DM}$

Handwerk: 164.000.- x 0.0174 DM = 2.850.- DM,

Handel: 66.000.- x 0.0174 DM = 1.150.- DM.

Lagergemeinkosten je kg: $\frac{2.000.- \times 100}{16.000 \text{ kg}} = 0,125 \text{ DM}$

Handwerk: 10.000 kg x 0,125 DM = 1.250.- DM,

Handel: 6.000 kg x 0,125 DM = 750.- DM.

Handwerk insges.:	2.850.- + 1.250.-	= 4.100.- DM
Handel insgesamt:	1.150.- + 750.-	= 1.900.- DM
Lagergemeinkosten:	4.000.- + 2.000.-	= 6.000.- DM.

Der kombinierte Wert-Mengenschlüssel kommt zwar dem Verursachungsprinzip sehr nahe, doch ist er, wie schon erwähnt, nicht einfach zu ermitteln. Günstiger ist die Wahl eines Vermögensschlüssels. Er teilt die Lagergemeinkosten so dem Handwerk und Handel zu, daß die unterschiedliche Beanspruchung des Lagers durch Material bzw. durch Handelswaren Berücksichtigung finden kann. Die qm-Fläche des Lagers, evtl. unter Einschluß von Regalen mit mehreren Etagen, wird in der Weise aufgeteilt, daß die Flächenbeanspruchung durch Fertigungsmaterialien und durch Handelswaren festgestellt wird.

Beispiel:
Gesamtfläche des Lagers: 130 qm
(davon entfallen auf weißgepolsterte und fertige Polstermöbel 30 qm).

Zur Verteilung auf Fertigungsmaterialien und Handelswaren verbleiben 100 qm.

Fertigungsmaterialien	qm	Handelswaren	qm
Gestelle	22	Holzmöbel	15
Füllmaterial	15	Polstermöbel	5
Leinen, Faden etc.	3	Matratzen	3
Federkerne	2	Dekozubehör	3
Bezugsstoffe	5	Lederwaren	8
Dekostoffe	4	sonst. H.waren	6
Bodenbeläge	3		
Teppiche/Läufer	3		
Tapeten	1		
sonst. Materialien	2		
insgesamt:	60	insgesamt:	40

Die Lagergemeinkosten werden also im Verhältnis 60:40 auf den Handwerks- bzw. Materialbereich und auf den Handelsbereich umgelegt. Eine wesentliche Verbesserung des Schlüssels wäre durch Einbeziehung der Jahres-Umschlagsgeschwindigkeit der einzelnen Fertigungsmaterialien und Handelswaren zu erreichen. Die Verbesserung besteht darin, daß die unterschiedliche Flächenbelastung des Lagers und damit auch die Kostenbelastung seitens der Materialien und Handelswaren während des Jahres mit Hilfe der unterschiedlichen Umschlagsgeschwindigkeiten festgestellt werden könnte, wogegen die schematische Flächenbelastung nur eine gleichförmige, unterschiedslose Be-

handlung der einzelnen Bestände gestattet, die der effektiven Beanspruchung wie auch der effektiven Kostenverursachung nicht gerecht wird.

Man berechnet die jährliche Lagerumschlagsgeschwindigkeit (Ug) nach der Formel:

$$\frac{\text{Materialeinsatz der einzelnen Materialgruppe}}{\text{Ø Lagerbestand dieser Materialgruppe}} = \text{Ug}$$

In Zahlen:
Der jährliche Einsatz an Gestellen betrage: 20.000.- DM,

der durchschnittliche (Ø) Lagerbestand betrage 2.500.- DM.

Daraus ergibt sich die Jahres-Umschlagsgeschwindigkeit der Gestelle mit:

$$\frac{20.000.-}{2.500.-} = 8 \text{ (Ug)}$$

Die Gestelle schlagen sich 8mal im Lager um, d.h. sie müssen alle 6 - 7 Wochen neu bestellt werden.

Das vorgenannte Beispiel eines Vermögensschlüssels mit Berücksichtigung der Flächenbelastung wäre also wie folgt zu ergänzen:

Fertigungsmaterialien	qm	Ug	qm x Ug
1	2	3	4
Gestelle	22	9	198
Füllmaterial	15	10	150
Leinen, Faden etc.	3	10	30
Federkerne	2	12	24
Bezugsstoffe	5	8	40
Dekostoffe	4	8	32
Bodenbeläge	3	4	12
Teppiche/Läufer	3	7	21
Tapeten	1	4	4
sonstige Materialien	2	7	14
INSGESAMT			525

Handelswaren	qm	Ug	qm x Ug
1	2	3	4
Holzmöbel	15	4	60
Polstermöbel	5	3	15
Matratzen	3	5	15
Dekozubehör	3	5	15
Lederwaren	8	10	80
sonstige Handelswaren	6	5	30
INSGESAMT:			215

Insgesamt: 525 + 215 = 740 Einheiten

Davon Handwerk: $\frac{525 \times 100}{740}$ = ca. 70 %

Davon Handel: $\frac{215 \times 100}{740}$ = ca. 30 %

Das Verhältnis hat sich damit erheblich zu Lasten des Handwerks- bzw. Materialbereiches verschoben; 70 % der Lagergemeinkosten - gegenüber 60 % im ersten Beispiel - gehen auf Konto des Handwerksbereiches, 30 % (40 % im ersten Beispiel) der Kosten sind dem Handelsbereich zu belasten.

Mit der Übernahme der Lagergemeinkosten durch die Materialkostenstelle des Handwerksbereiches und durch die Kostenstelle Handelsbereich erlischt die Funktion der Hilfskostenstelle Lager, sie hat ihre Aufgabe, nämlich die Sammlung der Lagergemeinkosten aus Handwerks- u n d Handelstätigkeit sowie Abgabe dieser Kosten nach einem bestimmten Umlageschlüssel, erfüllt.

b) Die Hilfskostenstelle: Büro

Sie sammelt die Kosten, die durch die kaufmännische Tätigkeit des Betriebsinhabers und der damit beauftragten Angestellten in bestimmten Räumen, den Büroräumen, entstehen. Sie sammelt aber nur die Bürokosten, die nicht direkt auf den Handwerksbereich (Kostenstelle Verwaltung und Vertrieb) oder auf den Handelsbereich verteilt werden können.

Zu den Bürogemeinkosten zählen:

Die Gehälter für kaufmännische Angestellte und Lehrlinge, der Teil des Meisterlohnes, der für kaufmännische Arbeiten des Betriebsinhabers anfällt, Entgelte für im Büro tätige mithelfende Familienangehörige, die den Gehältern entsprechenden Personalgemeinkosten; weiterhin zählen hierher Kosten für Heizmaterial, Strom und Gas, Steuern, Gebühren, Abgaben, Beiträge, Umlagen und Versicherungen, soweit sie sich nicht direkt dem Handwerks- oder Handelsbereich zuordnen lassen, weiterhin anteilige effektive oder kalkulatorische Miete für die Büroräume,Reparaturkosten für die Büroräume. Typische Bürokosten sind ferner Porti, Fernsprech- und Telegrammgebühren, Büro- und Zeichenmaterial, Formulare und Vordrucke, nicht direkt zurechenbare Kosten für Zeitungen und Zeitschriften, Werbe- und Repräsentationskosten, Reisekosten, Kosten für Steuer-, Buchhaltungs- und Rechtsberatung, Kosten des Geld- und Kreditverkehrs, anteilige Fuhrparkkosten. Schließlich sind auch noch Reinigungskosten, anteilige kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen sowie Vermögensteuern im Zusammenhang mit den sachlichen und funktionellen[1] Bürokosten zu nennen.

---

1) Funktionelle Bürokosten sind solche Kosten, die zwar nichts mit dem Büro r a u m zu tun haben, jedoch durch die Bürotätigkeit im Sinne von Verwaltungstätigkeit entstehen!

Alle diese Kosten werden als Bürogemeinkosten bezeichnet. Nach ihrer Sammlung auf der Hilfskostenstelle Büro müssen sie auf die verursachenden Kostenbereiche Handwerk und Handel umgelegt werden.

Wiederum ist das Problem der Wahl eines möglichst genauen und verteilungsgerechten Schlüssels zu lösen, und wiederum bieten sich verschiedene Lösungsmöglichkeiten an.

Der einfachste Schlüssel, der allerdings ziemlich ungenau ist, besteht darin, daß man die jeweilige Betriebsleistung, ausgedrückt in Prozent der gesamten Betriebsleistung, einer Verteilung der Bürogemeinkosten auf Handwerks- und Handelsbereich zugrunde legt.

Gesamtbetriebsleistung:	420.000.- DM	= 100 %,
davon Handwerk:	315.000.- DM	= 75 %
" Handel:	105.000.- DM	= 25 %.

Summe der Bürogemeinkosten: 24.000.- DM

$$\frac{75 \times 24.000.-}{100} = 18.000.- \text{ DM/Handwerksbereich,}$$

$$\frac{25 \times 24.000.-}{100} = 6.000.- \text{ DM/Handelsbereich.}$$

Der Nachteil dieses Schlüssels liegt auf der Hand. Es wird unterstellt, daß je 1.- DM Betriebsleistung, gleichgültig ob sie durch Handwerks- oder durch Handelstätigkeit entstanden ist, gleich hohe Bürogemeinkosten angefallen sind. Sehr viele dieser Kosten sind aber von der Betriebsleistung weitgehend unabhängig oder befinden sich zu ihr allenfalls in einer Abhängigkeit höheren Grades, so die Kosten der Verwaltung des Material- und Handelswareneinkaufs, der Personalverwaltung, die Kosten für Instandhaltung, Reinigung, Abschreibungen, Zinsen und Miete des Büros u.a.m.

Für diese Kosten müssen andere Schlüssel gesucht werden, nur für die dann noch verbleibenden Kosten kann auf die Betriebsleistung als Verteilungsschlüssel zurückgegriffen werden.

Die Kosten der Personalverwaltung mit ihren Aufgaben: Führung von Lohn- und Gehaltslisten, Auszahlung von Löhnen und Gehältern, Errechnung der Sozialabgaben und sonstige Arbeiten, die den personellen Bereich des Betriebes betreffen, sind zweckmäßigerweise nach der Zahl der Beschäftigten im Handwerks- bzw. Handelsbereich auf die betreffenden Kostenstellen umzulegen.

Die Kosten für die Verwaltungsarbeit beim Material- und Handelswareneinkauf, wie Prüfung der eingegangenen Rechnungen, Buchungen im Wareneingangs- und Lieferantenbuch sowie im Journal, Materialkontrolle, Registraturarbeiten, Telefonate mit Lieferanten und dergl. mehr, finden im Material- und Handelswareneinsatz einen verhältnismäßig guten Verteilungsschlüssel.

Die Verwaltungs- oder Bürogemeinkosten, die durch Verkauf der Erzeugnisse und Handelswaren entstehen, Rechnungserstellung, Telefonkosten, Mahnwesen, Auftragswesen, Buchungsarbeiten u.a.m., kann man entweder nach der Zahl der Ausgangsrechnungen auf Handwerk oder Handel schlüsseln oder aber nach der jeweiligen Betriebsleistung auf die beiden Bereiche verteilen.

Dies gilt auch für die allgemeinen Buchhaltungs-, Verwaltungs- und Büroarbeiten, soweit sie nicht bereits genannt sind. Mangels eines besseren Schlüssels muß hier wohl auf die Betriebsleistung zurückgegriffen werden.

Damit wäre zwar das Problem der Schlüsselung innerhalb der verschiedenartigen Arbeitsbereiche der Verwaltung einigermaßen befriedigend geregelt; es erhebt sich jedoch die Frage, wie es dem Handwerker möglich sein soll, aus der Summe der Bürogemeinkosten mit ihrer Vielzahl von einzelnen Kostenarten genau die Kosten herauszulösen, welche zum Beispiel die Personalverwaltung verursacht hat. So müßten beispielsweise die Heizungs- und Stromkosten des Büros auf Personalverwaltung, Einkaufsverwaltung, Verkauf und sonstige Bürotätigkeit verteilt werden, eine Arbeit, die wegen ihrer schwierigen Durchführung, soweit eine solche überhaupt möglich ist, keinem Handwerker zugemutet werden kann. Dies gilt ebenso in Hinblick auf die anderen Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Büro.

Es muß also ein Schlüssel gefunden werden, der geeignet ist, für die verschiedenen Verwaltungsarbeiten gleichermaßen als Basis zu wirken, ein Schlüssel also, auf den alle Verwaltungsarbeiten bezogen werden können.

Hierzu bietet sich die Arbeitszeit des Büropersonals an, ergänzt um die Arbeitsstunden je Zeiteinheit, die der Meister selbst kaufmännischen Arbeiten widmet.

Die Anwendung dieses Schlüssels soll an einem Beispiel demonstriert werden, wobei folgende Voraussetzungen zu treffen sind:

1) Die Zahl der kaufmännischen Angestellten betrage beispielsweise drei; sie sind jeweils 45 Stunden in der Woche, und zwar nur kaufmännisch tätig.

2) Die aus mehreren Wochen- oder Monatsdurchschnitten errechnete kaufmännische Tätigkeit des Meisters belaufe sich auf 25 Wochenstunden.
3) Die Arbeitszeit aller kaufmännisch tätigen Personen verteile sich wie folgt auf die verschiedenen Verwaltungsarbeiten:

	Einkfs-verw.	Pers.-verw.	Verkf	sonst. Verw.	insgesamt
Ang. A	10	5	15	15	45
Ang. B	15	5	5	20	45
Ang. C	5	15	15	10	45
Meister	-	5	10	10	25
Insgesamt	30	30	45	55	160

Die Einkaufsverwaltung beansprucht demnach 30 von 160 Stunden oder 18,75 % (ca. 19 %) der Gesamtarbeitszeit aller in der Verwaltung tätigen Personen.

Die Personalverwaltung beansprucht ebenfalls 30 von 160 Stunden oder 18,75 % (ca. 19 %).

Die Verkaufsverwaltung benötigt insgesamt 45 von 160 Stunden oder 28,125 % (ca. 28 %).

Die sonstigen Büro- und Buchhaltungsarbeiten erfordern 55 von 160 Stunden oder 34,375 % (ca. 34 %).

4) An Hand der errechneten Prozentsätze verteilen sich die Bürogemeinkosten in Höhe von 24.000.- DM auf die einzelnen Verwaltungsarbeiten:

Einkaufsverwaltung: $\frac{19 \times 24.000.-}{100} = 4.560.-$ DM,

Personalverwaltung: -"- = 4.560.- DM,

Verkaufsverwaltung: $\frac{28 \times 24.000.-}{100} = 6.720.-$ DM,

sonstige Verwaltung: $\frac{34 \times 24.000.-}{100} = 8.160.-$ DM.

insgesamt: 24.000.- DM

5) Die Gemeinkosten der einzelnen Verwaltungsarbeiten werden nach Maßgabe der bereits ermittelten Schlüssel (Seite 96 der Ausführungen) auf Handwerk und Handel verteilt:

<u>Einkaufsverwaltung:</u> 4.560.- DM

Materialeinsatz: 164.000.- DM = 71,3 %
Handelswareneinsatz: 66.000.- DM = 28,7 %

Kostenstelle Handwerk: $\frac{71{,}3 \times 4.560.-}{100}$ = ca. 3.250.-

Kostenstelle Handel: $\frac{28{,}7 \times 4.560.-}{100}$ = ca. 1.310.-

<u>Personalverwaltung:</u> 4.560.- DM

Beschäftigte im Handwerk: 17 = ca. 85 %
Beschäftigte im Handel: 3 = ca. 15 %

Kostenstelle Handwerk: $\frac{85 \times 4.560.-}{100}$ = ca. 3.875,-

Kostenstelle Handel: $\frac{15 \times 4.560.-}{100}$ = ca. 685.-

<u>Verkaufsverwaltung:</u> 6.720.- DM

Ausgangsrechnungen Handwerk: 4.000 Stück = 80 %
Ausgangsrechnungen Handel: 1.000 Stück = 20 %

Kostenstelle Handwerk: $\frac{80 \times 6.720.-}{100}$ = ca. 5.375.-

Kostenstelle Handel: $\frac{20 \times 6.720.-}{100}$ = ca. 1.345.-

<u>Sonstige Verwaltung:</u> 8.160.- DM

Betriebsleistung Handwerk: 315.000.- DM = 75 %
Betriebsleistung Handel: 105.000.- DM = 25 %

Kostenstelle Handwerk: $\frac{75 \times 8.160.-}{100}$ = 6.120.-

Kostenstelle Handel: $\frac{25 \times 8.160.-}{100}$ = 2.040.-

6) Die Gemeinkosten des Büros bzw. der Verwaltung verteilen sich insgesamt auf

Handwerksbereich mit
3.250.- + 3.875.- + 5.375.- + 6.120.- = <u>18.620.- DM</u>

Handelsbereich mit
1.310.- + 685.- + 1.345.- + 2.040.- = <u>5.380.- DM</u>

Gegenüber dem ersten Verfahren, der Schlüsselung nur auf Basis der jeweiligen Betriebsleistung, hat sich nunmehr eine Verringerung der Bürogemeinkosten des Handelsbereiches um mehr als 10 % (von 6.000.- DM auf 5.380.-DM = 620.- DM) ergeben. Um den gleichen absoluten Betrag von 620.- DM haben sich die Bürogemeinkosten des Handwerksbereiches erhöht (von 18.000.- DM auf 18.620.- DM).

Wenn die Differenz zwischen der ersten und der zweiten Schlüsselungsmethode trotzdem nicht sehr groß ist - sie beträgt nur ca. 2,5 % der gesamten Bürogemeinkosten - so ist dies darauf zurückzuführen, daß zwischen den Bürogemeinkosten einerseits und der Betriebsleistung andererseits ein Abhängigkeitsverhältnis zu Gunsten der Betriebsleistung besteht, auch wenn es sich nur um eine Abhängigkeit zweiten oder dritten Grades handelt.

Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß in den einzelnen Betrieben die Differenzen zwischen erster und zweiter Schlüsselungsmethode wesentlich höher als im vorliegenden Beispiel ist. Daher ist es empfehlenswert, einmal beide Methoden anzuwenden und erst danach die Entscheidung zu treffen. Jedenfalls bleibt festzuhalten, daß die zweite Methode immer die genauere ist, wenngleich sie verhältnismäßig mehr Zeit zur Durchführung als die erste erfordert.

Sind die Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Büro auf den Handwerks- und den Handelsbereich umgelegt, so ist die Aufgabe dieser Kostenstelle beendet.

c) Die Hilfskostenstelle: Laden

Es wurde schon mehrmals darauf hingewiesen, daß es im Raumausstatterhandwerk sehr viele Betriebe gibt, die ein Ladengeschäft angegliedert haben und sowohl reine Handelswaren als auch selbsterstellte Erzeugnisse verkaufen. Weiterhin wurde festgestellt, daß die Gemeinkosten, die durch den Verkauf selbsterstellter Produkte "über den Ladentisch" entstehen, nicht dem Handels-, sondern dem Handwerksbereich belastet werden müssen, und zwar der Kostenstelle: Verwaltungs- und Vetriebsbereich des Handwerksbereiches. Bei diesen über den Laden verkauften Erzeugnissen des Handwerksbereiches kann von einem "Umwegverkauf" gesprochen werden, denn Kaufpartner ist nicht ein von vornherein bestimmter Auftraggeber, auf dessen Wunsch hin ein Erzeugnis erst gefertigt wird, sondern ein zum Zeitpunkt der Erzeugniserstellung noch unbekannter Marktpartner. Um ihn zu erreichen, muß

der Umweg über Lagerung des Erzeugnisses bzw. Zur-Schau-Stellung desselben im Laden oder Schaufenster (oder über andere Werbemaßnahmen) eingeschlagen werden.

Der Verkauf an feste Auftraggeber läuft über folgende Stationen:

Bestellung - Anfertigung - Ablieferung und Bezahlung. Der Verkauf über Laden muß folgende Umwege einschlagen:

(Marktforschung) - Fertigung - Lagerung - Zurschaustellung und Werbung - Kundenberatung - Verkauf (incl. Ablieferung und Bezahlung).

Damit werden die Erzeugnisse des Umwegverkaufs zwar in der Regel teurer als die der Auftragsproduktion, sie verlassen aber nicht den Bereich des Handwerksbetriebes, denn sie werden im gleichen Betrieb erzeugt und verkauft.

Die reinen Handelswaren werden, ohne jede wesentliche Be- oder Verarbeitung, zum Zwecke des Verkaufs eingekauft, sie überspringen eine wichtige Funktion des Betriebes, nämlich die Fertigung und unterscheiden sich aus diesem Grunde sehr erheblich von den eigenerstellten Produkten, die im Laden verkauft werden.

Diese Unterscheidung ist auch vom Standpunkt der Kostenrechnung aus zu treffen und wirkt sich für die Kostenstellenrechnung so aus, daß die Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Laden je nach Verursachung dem Handwerks- oder dem Handelsbereich zugerechnet werden müssen.

Die Ladengemeinkosten umfassen:
Löhne und Gehälter des Verkaufspersonals, den anteiligen Meisterlohn für Verkaufstätigkeit des Meisters im Laden, anteilige Personalgemeinkosten. Ferner Verpackungsmaterial (soweit nicht Sondereinzelkosten), Heizmaterial, sonstige Materialien und Kleinwerkzeuge (Scheren, Maßbänder etc.), Strom, Gas und Wasser für den Ladenbedarf, Gebühren, Abgaben, Versicherungen, ferner anteilige effektive oder kalkulatorische Ladenmiete, Instandhaltungskosten, Post- und Telefonkosten, Büro- und Schreibmaterial, Werbekosten (z.B. für Schaufensterdekorationen), anteilige Fuhrparkkosten, kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen für die Ladeneinrichtung, anteilige Vermögenssteuer und sonstige Ladengemeinkosten.

Ist dem Laden ein Lagerraum angegliedert, in dem Handelswaren wie auch selbsterstellte Erzeugnisse lagern, so sind dessen Kosten entweder den Ladengemeinkosten zuzurechnen oder aber gesondert nach dem Schlüssel auf

Handwerks- und Handelsbereich umzulegen, der bei der Abrechnung der Hilfskostenstelle Lager Anwendung gefunden hat.

Zur Verteilung der Ladengemeinkosten bedarf es eines Verteilungsschlüssels, der dem Prinzip der Kostenverursachung möglichst nahe kommt. Als Verteilungsschlüssel wäre zunächst an den Ladenumsatz zu denken; der Gesamtumsatz scheidet aus, da er nur zum Teil über den Laden abgewickelt wird. Der Ladenumsatz des Jahres kann aus dem Ladenbuch und aus den Rechnungsausgängen errechnet werden. Er setzt sich zusammen aus:

	Summe der Tageslosungen (tägliche Ladeneinnahmen in bar)
+	Summe der Rechnungen aus Ladenverkauf (tägliche Ladeneinnahmen auf Kreditbasis) einschließlich der Rechnungen für im Laden verkaufte Eigenerzeugnisse, aber abzüglich der Ratenzahlungen, da diese bereits in den Tageslosungen enthalten sind
./.	Summe der außerordentlichen und betriebsfremden Ladeneinnahmen in bar (z.B. Mieten, Rückvergütungen etc.)
=	Ladenumsatz des Jahres.

Der Ladenumsatz ist auf Handwerk und Handel aufzuteilen:

	Ladenumsatz des Jahres
./.	Summe der täglichen Ladeneinnahmen in bar für im Laden verkaufte Eigenerzeugnisse
./.	Summe der täglichen Ladeneinnahmen in bar aus Ratenzahlungen für Eigenerzeugnisse
./.	Summe der täglichen Ladeneinnahmen in bar aus Werkstattarbeiten, die über den Laden bezahlt werden
./.	Summe der Rechnungen aus Ladenverkauf eigen erstellter Erzeugnisse, jedoch unter Berücksichtigung der Ratenzahlungen
=	Handelswarenumsatz des Jahres = Betriebsleistung des Handelsbereiches.

Diese Methode ist offensichtlich sehr umständlich und zeitraubend. Es ist vielleicht einfacher, auf Grund der Kassenbelege und Rechnungen den Handelswarenumsatz festzustellen, ohne die Ratenzahlungen auf Handelswaren zu berücksichtigen (da die Sollbeträge in den Rechnungen ausgewiesen sind) und den Ladenumsatz aus Verkauf selbsterstellter Erzeugnisse als Saldogröße

aus Gesamt-Ladenumsatz ./. Handelswarenumsatz zu erhalten.

Handelswarenumsatz und Ladenumsatz selbsterstellter Erzeugnisse ergeben den gesamten Ladenumsatz und werden, in Prozent des gesamten Ladenumsatzes ausgedrückt, als Schlüssel zur Umlage der Ladengemeinkosten herangezogen.

Beispiel:

Gesamter Ladenumsatz: 157.500.- DM

davon Handwerk: 52.500.- DM = 33 1/3 %
" Handel: 105.000.- DM = 66 2/3 %

Ladengemeinkosten: 20.000.— DM

Handwerksbereich: $\frac{33{,}33 \times 20.000.-}{100}$ = ca. 6.665.- DM

Handelsbereich: $\frac{66.67 \times 20.000.-}{100}$ = ca.13.335.- DM.

Dieser Schlüssel würde jedoch unterstellen, daß für je 1.- DM Ladenumsatz Ladengemeinkosten in gleicher Höhe entstanden sind, gleichgültig, ob es sich um reine Handelswaren oder um Eigenerzeugnisse handelt. Warenmenge, Gewicht, Flächenbeanspruchung, Umschlagsgeschwindigkeit und andere Merkmale der Kostenverursachung blieben vollkommen unbeachtet. Einzig der Wert der umgesetzten Waren und Erzeugnisse würde bei Anwendung dieses Schlüssels berücksichtigt. Eine Verbesserung des Schlüssels kann dadurch erreicht werden, daß die Ladengemeinkosten in einen wertabhängigen und einen mengenabhängigen Teil zerlegt werden. Der wertabhängige Teil wird auf den Ladenumsatz in DM bezogen, der mengenabhängige Teil auf den Ladenumsatz in kg.

Beispiel:

Von den 20.000.- DM Ladengemeinkosten seien wertabhängig 12.000.- DM und mengenabhängig 8.000.- DM.

Der Ladenumsatz betrage 157.500.- DM und dies entspreche einem Gewicht von 7.500 kg.

Ladenumsatz des Handwerksbereiches: 52.500.- DM oder 1.500 kg,

Betriebsleistung des Handelsbereiches: 105.000.- DM oder 6.000 kg.

Ladengemeinkosten je 1.- DM: $\frac{12.000.- \times 100}{157.500.-}$ = 0.0762 DM,

Handwerk: 52.500.- x 0,0762 DM = ca. 4.000.- DM,
Handel: 105.000.- x 0.0762 DM = ca. 8.000.- DM.

Ladengemeinkosten je 1 kg: $\frac{8.000.- \times 100}{7.500 \text{ kg}} = 1.067$ DM,

Handwerk: 1.500 kg x 1.067 DM = ca. 1.600.- DM,
Handel: 6.000 kg x 1.067 DM = ca. 6.400.- DM.

Handwerk insgesamt:	4.000.-	+	1.600.-	=	5.600.- DM,
Handel insgesamt:	8.000.-	+	6.400.-	=	14.400.- DM,
insgesamt:	12.000.-	+	8.000.-	=	20.000.- DM

Im Vergleich zum ersten Schlüsselungsverfahren liegen die Ladengemeinkosten des Handelsbereiches um ca. 9 % höher, das bedeutet, bezogen auf die gesamten Ladengemeinkosten, immerhin noch eine Veränderung um 5 %.

Trotz alledem ist die Errechnung eines kombinierten Wert-Mangenschlüssels, abgesehen von der Problematik der gewählten Mengenbasis kg, ziemlich umständlich.

Die Wahl eines Vermögensschlüssels wird daher für viele Betriebe zweckdienlicher sein.

Dieser Vermögensschlüssel hätte auf den gleichen Voraussetzungen aufzubauen wie der bei der Umlage der Hilfskostenstelle Lager.

Zunächst wird die Gesamtfläche des Ladens festgestellt, unter Einbeziehung eines eventuell vorhandenen Lagerraumes für Handelswaren und Fertigerzeugnisse und abzüglich der Fläche, die durch Ladentheke und freien Raum (für Verkaufspersonal und Kunden) eingenommen wird.

Sodann ist die durchschnittliche Flächenbeanspruchung der einzelnen Fertigerzeugnisse und Handelswaren auszurechnen; sie muß, zusammengenommen, die Gesamtfläche ergeben.

Die jahresdurchschnittliche Ladenumschlagsgeschwindigkeit wird festgestellt nach der Formel:

$$\frac{\text{Umsatz je Erzeugnisart oder Warengruppe}}{\text{Ø Ladenbestand dieser Erzeugnisart oder W.gruppe}}$$

Den Umsatz der jeweiligen Erzeugnisart oder Warengruppe ermittelt man aus den diesbezüglichen Ausgangsrechnungen bzw. Kassenzetteln, den durchschnittlichen Ladenbestand aus der Inventur zum Jahresanfang bzw. Jahresende.

Die so ermittelten Umschlagsziffern je Erzeugnisart oder Warengruppe wer-

den mit der durchschnittlichen Flächenbeanspruchung (in qm) derselben Art oder Gruppe multipliziert. Die Produkte werden addiert, und zwar getrennt nach selbsterstellten Erzeugnissen als erste Summengröße und nach Handelswaren als zweite Summengröße. Aus der Addition der beiden Summen erhält man die Gesamtgröße. Jede der beiden Teilgrößen wird auf die Gesamtgröße bezogen, sie ergeben die Prozentzahlen des Verteilungsschlüssels (z.B. nehmen selbsterstellte Erzeugnisse 30 % der Ladengemeinkosten in Anspruch, Handelswaren 70 %)[1]. Gegenüber dem ersten und zweiten Verfahren, dem Wertschlüssel und dem kombinierten Wert-Mengenschlüssel, weist das zuletzt genannte Verfahren den Vorteil einer einfacheren und sicheren Durchführung auf; schon allein aus diesem Grunde wird es für einen Großteil der Betriebe des Raumausstatterhandwerks am ehesten brauchbar sein.

Die Hilfskostenstelle Laden gibt ihre Kosten mit Hilfe der dargelegten Umlageschlüssel auf Handwerk (Verwaltungs- und V e r t r i e b s bereich) und Handel ab und hat damit ihre Aufgaben im Rahmen der Kostenstellenrechnung erfüllt.

B. Die Hauptkostenstellen

Hauptkostenstellen sind kalkulatorisch selbständig[2]. Sie speichern, wie die Hilfskostenstellen, die auf ihnen entstehenden bzw. durch sie verursachten Kosten, sie nehmen aber auch die Kosten der Hilfskostenstellen auf, ebenfalls nach Maßgabe der Verursachung, um erst in der Kostenträgerrechnung auf die Kalkulationseinheiten (Stück, Auftrag oder Zeiteinheit) umgelegt zu werden. Die Umlage erfolgt mittels eines eigenen Zuschlagsatzes für jede Hauptkostenstelle.

Der Handwerksbereich (oder die Kostenstelle: Handwerk) eines größeren Raumausstatterbetriebes wird in drei Hauptkostenstellen gegliedert, von denen jede die ihr arteigenen und typischen Kosten sammelt und empfängt. Es sind dies die Kostenstellen Materialbereich, Fertigungsbereich sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich.

---

1) Zur Technik der Durchführung dieses Verfahrens vgl. das Beispiel auf Seite 92 der Ausführungen!

2) So Seischab, H.: a.a.O., Seite 91

Die Kosten, die durch den Verkauf von reinen Handelswaren entstanden sind, werden direkt oder über dem Umweg der Hilfskostenstellen ebenfalls auf einer Hauptkostenstelle gesammelt, der sogenannten Kostenstelle Handelsbereich.

Die eingehende Betrachtung der Hilfskostenstellen läßt es als notwendig erscheinen, auch die Hauptkostenstellen einer kurzen Charakterisierung zu unterziehen.

a) Die Hauptkostenstelle: Fertigungsbereich

Sie stellt einen Übergang von den Hilfskostenstellen zu den Hauptkostenstellen dar, da sie, ähnlich wie die Hilfskostenstellen, nach räumlichen Gesichtspunkten gebildet wird, um die Kosten am Orte ihrer Entstehung zu sammeln. Im Unterschied zu Lager, Büro und Laden beziehen sich die Werkstattgemeinkosten jedoch n u r auf den Handwerksbereich. Eine Umlage der Werkstattgemeinkosten nach irgendwelchen Schlüsseln ist daher nicht notwendig, lediglich verwandelt sich die organisatorisch-räumlich gebildete Kostenstelle Werkstatt bei unverändertem Kosteninhalt in die funktionell-rechnungstechnische Kostenstelle Fertigungsbereich. Die Wandlung ist rein deklaratorischer Natur, sie verfolgt nur die Absicht, die begriffliche Einheit mit den Kostenstellen Materialbereich sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich herzustellen, eine Einheit, die durch das Ordnungsmerkmal der Gliederung des Betriebes nach Funktionen (Beschaffung, Fertigung, Verwaltung und Vertrieb) bedingt ist.

Aus der Umlage der Hilfskostenstellen Lager, Büro und Laden empfängt der Werkstatt- oder Fertigungsbereich keine Kosten; seine Kosten sind daher nur Primärgemeinkosten oder umlagefreie Kosten und meistens auch Stelleneinzelkosten.

Zu den Werkstatt- oder Fertigungsgemeinkosten gehören:

Nicht direkt verrechenbare Löhne und Gehälter aller in der Werkstatt oder auf Baustellen tätigen Personen, der anteilige nicht direkt verrechenbare Meisterlohn für Arbeiten des Meisters in der Werkstatt, die anteiligen Personalgemeinkosten. Ferner sind zu nennen: Kleinmaterial, Kleinwerkzeuge, Schmierstoffe, Öle und Fette, Heizmaterial, Strom, Gas und Wasser für den Werkstattbedarf, anteilige Lohnsummensteuer, Gebühren und Abgaben, Versicherungen, anteilige effektive oder kalkulatorische Werkstattmiete, Reparaturkosten für Werkstatträume, Werkzeuge und Maschinen, Kosten für Telefon,

technische Zeitungen und Zeitschriften, Büro- und Zeichenmaterial, Reisekosten des Meisters (Schulungskurse, Ausstellungen etc.). Kalkulatorische Abschreibungen, Zinsen und Vermögenssteuer für Maschinen und Werkstatteinrichtung gehören ebenfalls zu den Fertigungsgemeinkosten. Da die Betriebe des Raumausstatterhandwerks zum Teil mit "fliegenden Standorten" arbeiten, d.h. auf Baustellen, ist es vielfach üblich, die Arbeitskräfte mit dem Personenwagen oder Lastwagen des Betriebes zu den Baustellen zu befördern; von den Fuhrparkkosten ist in solchen Fällen ein Teil den Fertigungsgemeinkosten anzurechnen.

Die genannten Kosten werden auf der Kostenstelle Fertigungsbereich gesammelt und gehen, unberührt von den Umlagen der Hilfskostenstellen, als Fertigungsgemeinkosten in die Kostenträgerrechnung ein. Für Großbetriebe des Raumausstatterhandwerks wäre eine Aufgliederung des Fertigungsbereiches angebracht. Diese Aufgliederung folgt in Industriebetrieben meist der fertigungstechnischen Organisation der Werkstätten (etwa dem Fertigungsablauf in seinen verschiedenen Phasen oder Stufen, von denen jede zur selbständigen Fertigungskostenstelle wird!), doch kommt ein solches Gliederungsverfahren den Bedürfnissen des Raumausstatterhandwerks nicht oder nur ungenügend entgegen, da die Eigenarten der Produktion, Einzelanfertigung, Überwiegen der Handarbeit, Arbeit außerhalb der Werkstatt usw., einer solchen Aufgliederung widerstreben.

Weit eher ist eine Untergliederung des Fertigungsbereiches nach der Tätigkeitsstruktur der Raumausstatterbetriebe geeignet, grundsätzlich also nach Reparaturtätigkeit und Neuanfertigung. Entsprechend ihrer Entstehung wären demnach die Fertigungsgemeinkosten den Kostenstellen Reparaturtätigkeit und Neuanfertigung zu belasten. Als Verteilungsschlüssel könnten die direkt verrechenbaren Löhne für Reparatur- und Neuanfertigungsarbeiten herangezogen werden. Die Kostenstellen Reparatur und Neuanfertigung lassen sich noch weiter unterteilen, und zwar nach Sattlerreparaturen und Polsterreparaturen einerseits, sowie Polsterneuanfertigung, Anfertigung von Sattlererzeugnissen, Anfertigung von Dekorationen, Tapezierarbeiten, Verlegearbeiten usw. andererseits. Über Zweck und Ausmaß einer so weitreichenden Aufgliederung kann jedoch nur von Betrieb zu Betrieb entschieden werden.

b) Die Hauptkostenstelle: Materialbereich

Ihrem Wesen nach ist die Hauptkostenstelle Materialbereich des Handwerksbereiches identisch mit der räumlich ausgerichteten Hilfsstelle Lager. Das will besagen: Arbeitet ein Betrieb nur im handwerklichen Sektor, so wird aus der Hilfskostenstelle Lager ohne weiteres die Hauptkostenstelle Materialbereich, denn in einem solchen Fall sind die Lagergemeinkosten identisch mit den Materialgemeinkosten. Enthält das Lager aber auch Handelswaren und sind damit auch Lagergemeinkosten an den Handelsbereich abzugeben, so müssen die Lagergemeinkosten geschlüsselt werden, und eine Identität zwischen Lager und Materialbereich besteht nur insoweit, als Lagergemeinkosten der Handwerkstätigkeit ihre Entstehung zu verdanken haben.

Aus dieser Feststellung ist abzuleiten, daß die Gemeinkosten des Materialbereiches der Art nach dieselben sind wie die der Hilfskostenstelle Lager, sie unterscheiden sich nur durch die verschiedene Höhe. Lassen sich materialabhängige Gemeinkosten als Stelleneinzelkosten auf Handwerks- und Handelsbereich zurechnen, so brauchen sie nicht dem Lager belastet zu werden. Eine derartige direkte Zurechnung ist das Ziel jeder Kostenstellenrechnung, denn eine direkte Zurechnung e i n z e l n e r Kostenarten oder von Teilbeträgen einzelner Kostenarten auf Hauptkostenstellen ist immer genauer und entspricht eher dem Verursachungsprinzip als eine Umlage der s u m m i e r t e n Kostenarten einer Hilfskostenstelle, auch wenn Umlageschlüssel unterschiedliche Abhängigkeits- und Entstehungsmerkmale vieler Kostenarten berücksichtigen.

Der Materialbereich empfängt materialabhängige Gemeinkosten, soweit diese durch die Handwerkstätigkeit des Betriebes entstanden sind oder sich direkt dem Handwerksbereich belasten lassen.

Mit der Umlage der Hilfskostenstelle Lager erhält der Materialbereich die anteiligen Lagergemeinkosten, die zwar auch durch die handwerkliche Tätigkeit entstanden sind, sich aber nur indirekt dem Handwerksbereich zurechnen lassen.

Aus der Addition der beiden Kostengruppen ergeben sich die gesamten Gemeinkosten des Materialbereichs; sie gehen als Materialgemeinkosten in die Kostenträgerrechnung ein.

c) Die Hauptkostenstelle: Verwaltungs- und Vertriebsbereich

Für einen größeren Handwerksbetrieb ohne Handelstätigkeit empfiehlt es sich, die Gemeinkosten der Verwaltung und des Vertriebs in einer Hauptkostenstelle gleichen Namens zu sammeln und mit einem eigenen Zuschlag in die Kostenträgerrechnung zu übernehmen. Ist der Betrieb jedoch im Handwerks- u n d Handelssektor tätig, so muß der Tatsache Rechnung getragen werden, daß die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten sowohl durch Handwerks- als auch Handelstätigkeit anfallen. Eine Trennung dieser Kosten nach Maßgabe ihrer Verursachung durch Handwerk und Handel ist erforderlich. Zwar bleibt die Hauptkostenstelle Verwaltung und Vertrieb des Handwerksbereiches bestehen (aus kalkulatorischen Erwägungen!), sie empfängt Verwaltungs- und Vertriebskosten, die unmittelbar durch Handwerkstätigkeit entstanden sind, doch muß die Mehrzahl dieser Kosten in der Hilfskostenstelle Büro (bzw. Laden) gesammelt und anschließend auf Handwerks- und Handelsbereich umgelegt werden.

Die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten des Handwerksbereiches setzen sich nach erfolgter Umlage aus folgenden Bestandteilen zusammen:

1) den ursprünglichen oder Primärgemeinkosten, die direkt dem Handwerksbereich belastet wurden,
2) den abgeleiteten oder Sekundärgemeinkosten aus der Umlage der Hilfskostenstelle Büro (es sind Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, doch überwiegen die ersteren) und
3) den Sekundärgemeinkosten aus der Umlage der Hilfskostenstelle Laden (hauptsächlich Vertriebsgemeinkosten).

Nach Addition der drei Kostengruppen erhält man die gesamten Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten des Handwerksbereiches; sie werden in voller Höhe in die Kostenträgerrechnung übernommen.

d) Die Hauptkostenstelle: Handelsbereich

Mit zunehmendem Handelsanteil steigt die Bedeutung dieses Tätigkeitsbereiches auch innerhalb der Kostenrechnung; eine beabsichtigte Erfolgstrennung nach Erfolg aus Handwerkstätigkeit und Erfolg aus Handelstätigkeit setzt eine Kostenrechnung voraus, die nur mittels einer Kostenstellenrechnung erreicht werden kann.

Da die Handwerks- und Handelstätigkeit meist nicht getrennt voneinander,

sondern gemeinsam und vielfach auch in den gleichen Räumen abgewickelt wird (Lager, Büro und Laden), war es notwendig, in dem angenommenen Beispiel eines größeren Raumausstatterbetriebes mit Handelstätigkeit die Kostentrennung an den Stellen vorzunehmen, die mit dem Einkauf, der Lagerung und Wartung, der Verwaltung und dem Vertrieb der Handelswaren in Berührung kamen; Laden, Büro und Lager waren Orte der Entstehung von handelsbedingten Gemeinkosten.

Sind daneben Gemeinkosten unmittelbar durch Handelstätigkeit entstanden, so werden sie direkt dem Handelsbereich belastet und stellen die Primärgemeinkosten dieses Bereiches dar.

Der weitaus größte Teil der Handelsgemeinkosten kann jedoch erst über den Weg einer Umlage der Hilfskostenstellen dem Handelsbereich zuerkannt werden.

Die gesamten Handelsgemeinkosten setzen sich somit zusammen aus:

1) Gemeinkosten, die dem Handelsbereich direkt zuerkannt werden können, da sie nur durch Handelstätigkeit entstanden sind,
2) Gemeinkosten, die durch Umlage der Hilfskostenstelle Lager dem Handelsbereich belastet werden,
3) Gemeinkosten, die durch Umlage der Hilfskostenstelle Büro vom Handelsbereich übernommen werden, und
4) Gemeinkosten, die der Handelsbereich durch Umlage der Hilfskostenstelle Laden erhält.

Beispiel:

(1) Primärgemeinkosten des Handelsbereiches:

Hilfsstoffe	500.- DM	
Werkzeuge	50.- DM	
Sonst. Materialien	50.- DM	
Gewerbesteuer	800.- DM	
Sonst. Gemeinkosten	920.- DM	2.320.- DM
(2) anteilige Lagergemeinkosten		1.900.- DM
(3) anteilige Bürogemeinkosten		5.380.- DM
(4) anteilige Ladengemeinkosten		14.400.- DM
Handelsgemeinkosten insgesamt:		24.000.- DM

.000)	(900)	(4.965)	(2.180)	(685)	
.000	-	1.500	-	-	
.200	-	1.700	-	-	
400	-	2.000	-	-	
-	-	-	-	-	
-	-	-	-	-	
65	-	115	-	-	
.665)	(-)	(5.315)	(-)	(-)	
					17.400 600 (18.000)
000	900	29.000	4.280	2.320	291.500
	4.100 -	- -	- 18.620	1.900 5.380	
.000	-	-	5.600	14.400	
-	5.000	29.000	28.500	24.000	291.500
	F.M.: 164.000 M.G.K.: 5.000 = 3,05 % auf Fertiggsmat.	F.L.: 43.500 F.G.K.: 29.000 = 66 2/3 % auf Fertiggslöhne	H.K.: 241.500 Vw+Vt.G.K.: 28.500 = 11,8 % auf Herstellkosten	H.Waren: 66.000 H.G.K.: 24.000 = 36,4 % auf H.Wareneinsatz	

5) Betriebsabrechnung im Raumausstatterhandwerk, dargestellt am Betriebsabrechnungsbogen

Der Betriebsabrechnungsbogen (kurz BAB genannt) hat mehrere Aufgaben zu erfüllen.

Er soll eine statistische Übersicht über die Gesamtkosten geben[1]. Zu diesem Zweck darf er nicht nur die Gemeinkosten des Betriebes umfassen[2], sondern muß auch die Einzelkosten mit einschließen. Eine solche vollständige Darstellung der Gesamtkosten hat den Vorteil, daß sich die gesamte Kostenartenrechnung, nicht nur ein Teil derselben, in den BAB einbauen läßt. Weiterhin soll der BAB die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen mittels der dazugehörigen Verteilungsgrundlagen rechnerisch und in statistischer Form ermöglichen und die erfolgte Verteilung übersichtlich aufzeigen. Er stellt damit den Übergang zwischen Kostenartenrechnung und Kostenstellenrechnung dar. Schließlich soll der BAB aus den je Hauptkostenstelle gesammelten Kosten und den dazu gehörigen Beziehungsgrößen die Gemeinkosten-Zuschlagssätze ermitteln und stellt so eine Verbindung von Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung her.

Der Betriebsabrechnungsbogen ist also eine rechnerische Zusammenfassung aller Zweige der Kostenrechnung, beginnend mit der Kostenartenrechnung und abschließend mit der Ermittlung der Selbstkosten. Das Beispiel eines Betriebsabrechnungsbogens für einen größeren Raumausstatterbetrieb mit Handelstätigkeit (Seite 108 a) ist weitgehend auf die Hilfsrechnungen aufgebaut, die im Verlauf der Aufwandsartenrechnung, der Kostenartenrechnung, der Kostenstellenrechnung zur besseren Erläuterung der sachlichen Fragen jeweils vorgenommen worden sind. Die Zahlenwerte der Beispiele sind konstruiert und der besseren Übersicht wegen in möglichst runden Summen dargestellt.

Spalte 1 kennzeichnet die Aufwands- und Kostenarten, die entsprechend der Gliederung des Einheitskontenrahmens angeordnet sind. Die dort vorgenommene Kostengruppenbildung (A - H) wurde beibehalten. Gruppe A umfaßt das Fertigungsmaterial einschließlich der verarbeiteten Handelswa-

---

1) So Norden, H.: a.a.O., Seite 134

2) Ebenda, Seite 134. Norden weist darauf hin, daß früher nur die Gemeinkosten im BAB dargestellt wurden, aus Gründen eines allgemein wenig ausgebauten Rechnungswesens!

ren sowie, abweichend vom Schema des Einheitskontenrahmens, die reinen Handelswaren. Übergänge zwischen Handwerksmaterial, verarbeiteten Handelswaren und reinen Handelswaren machten diese Abweichung notwendig. Gruppe B sammelt die Personalkosten einschließlich der direkt verrechenbaren Löhne (Fertigungslöhne). Gruppe C enthält Kleinmaterial, Hilfs- und Betriebsstoffe, Gruppe D Fremdstrom, -gas, -wasser, Gruppe E Steuern, Gebühren, Beiträge und dergl., Gruppe F verschiedene Gemeinkosten, darunter neben Miete, Reparatur- und Fuhrparkkosten auch die Sachkosten der Verwaltung und des Vertriebs.

In Gruppe G sind die kalkulatorischen Kosten zusammengefaßt und in Gruppe H schließlich die Sonderkosten.

Jede der genannten acht Gruppen wird einzeln dargestellt und wertmäßig in einer Summe addiert. Die Zusammenfassung aller Gruppenwerte erfolgt in einer eigenen Zeile (Summe A - H).

Spalte 2 umfaßt die Aufwandszahlen der Buchhaltung, also Bruttogrößen, die in den Konten der Buchhaltung ihren Niederschlag gefunden haben.

Die zeitliche und sachliche Abgrenzung sowie der Ansatz der kalkulatorischen Kosten erfolgt in Spalte 3 des BAB. Die in dieser Spalte dargestellten Zahlen sind Saldogrößen, durch Abgrenzung nötige Zu- und Abschläge bei den einzelnen Aufwandsarten wurden aufgerechnet und nur der Saldo in die Spalte 3 eingesetzt. Die hohen Wertsummen dieser Spalte (sie betragen: + 33.945.- DM) beziehen sich einmal auf den Ansatz des Fertigungsmaterials sowie der Handelswaren, ferner auf die Berücksichtigung der kalkulatorischen Entgelte für mithelfende Familienangehörige sowie des direkt verrechenbaren Anteils vom kalkulatorischen Meisterlohn (2.050.- bzw. 2.250.- DM) und schließlich auf den Ansatz der kalkulatorischen Korrekturen (16.800.- DM). Demgegenüber fallen die Abgrenzungen oder kalkulatorischen Korrekturen der anderen Kostengruppen weit weniger ins Gewicht, in Gruppe F wird der relativ hohe Ansatz bei den Fuhrparkkosten (2.400.- DM) durch die sachliche Abgrenzung der Mietkosten (1.320.- DM privat) und Fernsprechgebühren (400.- DM privat) fast ausgeglichen.

Spalte 4, als Ergebnis aus Addition bzw. Subtraktion von Spalte 2 und Spalte 3 (soweit es den rechnerischen Vorgang betrifft!), bringt den Übergang von der Aufwands- zur Kostenartenrechnung, d.h., sie ist das zahlenmäßige Spiegelbild der Kostenartenrechnung. Die Verteilung der Ko-

stenarten auf Kostenstellen nimmt ihren Ausgang von dieser Spalte, die hier gesammelten Kosten in Höhe von 378.000.- DM sind als ordentliche, betriebliche Kosten den verursachenden Stellen oder Trägern zu belasten. Den Beginn der Kostenstellenrechnung stellt Spalte 5 dar, in welcher die Verteilungsgrundlagen genannt sind. Mit ihrer Hilfe werden bestimmte Kostenarten oder Teilbeträge derselben auf verursachende Kostenstellen verrechnet. Eine umfassende Kennzeichnung aller möglichen Verteilungsgrundlagen konnte aus Platzmangel nicht gegeben werden; hierzu wird auf den Abschnitt "Verteilung der Kostenarten auf Kostenstellen" verwiesen[1].

Die Kostenstellen des Betriebes haben sich in den Spalten 6 - 12 des BAB niedergeschlagen.

Spalte 6 umschließt die Kosten, die durch die Tätigkeit der Hilfskostenstelle Lager auf dieser Kostenstelle entstanden sind. Personalkosten, Fuhrparkkosten und anteiliger Meisterlohn für Tätigkeit des Meisters im Lager sind mit 3.645.- DM wesentlich an den Lagergemeinkosten in Höhe von 6.000.- DM beteiligt.

Spalte 7 enthält die Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Büro. Hier sind es vor allem Personalkosten, Sachkosten der Verwaltung und des Vertriebs sowie kalkulatorische Kosten, die zur Höhe der Bürogemeinkosten mit 24.000.- DM geführt haben.

Die Gemeinkosten des Ladens sind in Spalte 8 ausgewiesen. Sie sind mit 20.000.- DM nur wenig geringer als die Bürogemeinkosten und setzen sich ebenfalls hauptsächlich aus Personalkosten, Sachkosten des Vertriebs und dem Ansatz kalkulatorischer Kosten zusammen.

Die Hauptkostenstellen des Betriebes sind in den Spalten 9 - 12 des BAB wiedergegeben und zwar die Hauptkostenstellen des Handwerksbereiches in den Spalten 9 - 11, die Hauptkostenstelle Handelsbereich in Spalte 12.

Der Materialbereich (Spalte 9) weist vor der Umlage des Lagers Gemeinkosten in Höhe von 900.- DM aus, woraus der Schluß gezogen werden kann, daß nur wenige Gemeinkosten - unter Umgehung der Hilfskostenstelle Lager - direkt dem Materialbereich belastet werden konnten. Die meisten Material- oder Lagergemeinkosten wurden sowohl durch Handwerks- als auch Handelstätigkeit verursacht, wenngleich das Ausmaß der Verursachung jeweils verschieden war.

---

1) Vgl. nochmals Seite 78 ff der Ausführungen!

Die höchsten Gemeinkosten je Kostenstelle hat mit 29.000.- DM der Fertigungsbereich. Fast alle Gemeinkostenarten des Betriebes sind ganz oder zum Teil durch die Leistungserstellung in der Werkstatt oder auf Baustellen bedingt gewesen. Besonders hoch sind die Personalgemeinkosten des Fertigungsbereiches, sie sind auf die hohen Fertigungslöhne zurückzuführen.

Für die direkt zu belastenden Gemeinkosten der Hauptkostenstelle Verwaltungs- und Vertriebsbereich in Spalte 11 gilt grundsätzlich dasselbe wie für die direkten Materialgemeinkosten; eine direkte Belastung auf Grund einer eindeutigen Verursachung ist nur bei wenigen Kostenarten möglich, hier der Gewerbesteuer, Beiträgen zu handwerklichen Organisationen, einigen Sachkosten der Verwaltung bzw. des Vertriebs sowie für anteilige Fuhrparkkosten. Die Hauptbelastung kann jedoch erst mit der Umlage der Büro- und Ladengemeinkosten erfolgen.

Etwas ähnliches wäre auch bezüglich der in Spalte 12 dargestellten Hauptkostenstelle Handelsbereich zu sagen, doch konnten immerhin einige Gemeinkosten direkt dem Handelsbereich zuerkannt werden (Kleinmaterial, Kleinwerkzeuge, Gewerbesteuer u.a.m.). Trotzdem sind die direkten Gemeinkosten des Handelsbereiches gegenüber den durch Umlage dazukommenden sehr viel geringer (2.320.- DM gegenüber 21.680.- DM).

Die Einzelkosten (Fertigungsmaterial, Handelswaren, Fertigungslöhne und Sonderkosten) sind zwar die höchste Kostengruppe innerhalb der Kostenarten, doch sind sie nicht Objekt der Kostenstellenrechnung, weil sie als Einzelkosten den Kostenträgern direkt zugerechnet werden können. Als Bestandteil der Kostenartenrechnung und der Vollständigkeit des BAB wegen wurden sie in diesen eingefügt, jedoch in einer eigenen Spalte (13) aus der Stellenrechnung wieder ausgesondert. Innerhalb des BAB haben sie den Charakter von Ausweis- bzw. Durchlaufposten und sollen als Basisgrößen dienen.

Der zweite Schritt innerhalb der Betriebsabrechnung besteht in der Umlage der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen mit Hilfe von Umlageschlüsseln. Die Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Lager in Höhe von 6.000.- DM wurden mittels eines Wert-Mengenschlüssels oder eines Vermögensschlüssels auf den Materialbereich (4.100.- DM) und auf den Handelsbereich (1.900.- DM) umgelegt.

Desgleichen wurden, an Hand mehrerer kombinierter Schlüssel, die Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Büro auf den Verwaltungs- und Vertriebsbereich und den Handelsbereich verteilt.

Schließlich kamen auch die Gemeinkosten der Hilfskostenstelle Laden auf der Basis eines Wert-Mengenschlüssels bzw. eines Vermögensschlüssels zur Umlage auf den Verwaltungs- und Vertriebsbereich sowie auf den Handelsbereich.

Mit der Umlage wurde einmal die Entlastung der Hilfskostenstellen vollzogen (ausgedrückt durch die umrandeten Ziffern in den Spalten 6-8), zum anderen die endgültige Belastung der Hauptkostenstellen, die sich nun mit ihren Gesamtgemeinkosten in den Spalten 9 - 12 der Zeile II (Gesamtgemeinkosten je Hauptkostenstelle nach Umlage) vorstellen.

Die Gesamtgemeinkosten des Materialbereiches belaufen sich auf	5.000.- DM,
die des Fertigungsbereiches auf	29.000.- DM,
die des Verwaltungs- und Vertriebsbereiches auf	28.500.- DM,
die des Handelsbereiches auf	24.000.- DM.
Zusammen mit den ausgesonderten Einzelkosten von	291.500.- DM
betragen die Gesamtkosten des Betriebes	378.000.- DM.

Die Kostenstellenrechnung innerhalb des vorliegenden Betriebsabrechnungsbogens schließt mit der Ermittlung der Gemeinkosten-Zuschlagssätze des Handwerks- und Handelsbereiches und stellt damit den Übergang zur Kostenträgerrechnung her.

In Spalte 9 und Zeile III des BAB wurden die Materialgemeinkosten abgerechnet. Über die Abhängigkeit der Materialgemeinkosten von den eingesetzten Fertigungsmaterialien (incl. der verarbeiteten Handelswaren) besteht kein Zweifel, doch kann fraglich sein, ob sich die Abhängigkeit auf den Wert, auf die Menge des Fertigungsmaterials oder auf beide Größen gleichzeitig bezieht. Da bei dem überwiegenden Teil der Materialgemeinkosten eine Wertabhängigkeit gegeben ist, soll als Basisgröße auch nur der Materialwert herangezogen und auf die Darstellung anderer Größen verzichtet werden. Demzufolge beläuft sich der Zuschlag des Materialbereiches auf

$$\frac{\text{Materialgemeinkosten} \times 100}{\text{Wert des einges. Fertiggsmater.}} = \frac{5.000.- \times 100}{164.000.-}$$

= 3,05 % auf Basis Fertigungsmaterial.

Je 1.- DM Fertigungsmaterial sind 0.0305 DM, je 100.- DM Fertigungsmaterial 3,05 DM Materialgemeinkosten zu verrechnen.

In Spalte 10 der gleichen Zeile sind die Fertigungsgemeinkosten ausgewiesen. Wie schon erwähnt wurde, ist der untersuchte Handwerkszweig nicht maschinenintensiv, die Handarbeit überwiegt. Als Basisgröße für den Zuschlag der Fertigungsgemeinkosten bieten sich daher die Fertigungslöhne an. Der Zuschlagssatz wird wie folgt ermittelt:

$$\frac{\text{Fertigungsgemeinkosten} \times 100}{\text{Fertigungslöhne}} = \frac{29.000.- \times 100}{43.500.-}$$

= 66 2/3 % aus Basis Fertigungslöhne.

Je 1.- DM Fertigungslohn sind 0,6667 DM, je 3.- DM Fertigungslöhne 2.- DM Fertigungsgemeinkosten anzusetzen.

Der Zuschlag der Kosten des Verwaltungs- und Vertriebsbereiches, dargestellt in Spalte 11 der Zeile III des BAB, kann auf zwei Basen aufbauen:

1) Auf den Fertigungskosten als Summe der Fertigungslöhne und Fertigungsgemeinkosten
(43.500.- DM + 29.000.- DM = 72.500.- DM).
Danach würde der Zuschlagssatz ermittelt aus

$$\frac{\text{Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten} \times 100}{\text{Fertigungskosten}}$$

$$= \frac{28.500.- \times 100}{72.500.-} = 39,3\ \%$$ auf Basis Fertigungskosten.

Je 1.- DM Fertigungskosten sind 0,3931 DM, je 100.- DM Fertigungskosten 39,31 DM Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zu verrechnen.

2) Auf den Herstellkosten, die sich aus der Rechnung ergeben:

Fertigungsmaterial	164.000.- DM
+ Materialgemeinkosten	5.000.- DM
+ Fertigungslöhne	43.500.- DM
+ Fertigungsgemeinkosten	29.000.- DM
= Herstellkosten	241.500.- DM

Auf der Basis Herstellkosten würde sich folgender Zuschlagssatz errechnen lassen:

$$\frac{\text{Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten} \times 100}{\text{Herstellkosten}}$$

$$= \frac{28.500.- \times 100}{241.500.-} = 11{,}8\ \%\ \text{auf Basis Herstellkosten.}$$

Je 1.- DM Herstellkosten fallen 0,1180 DM Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten an, je 100.- DM 11.80 DM Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten. Beide Zuschlagsbasen, sowohl die Fertigungskosten (die nicht mit den Fertigungsgemeinkosten verwechselt werden dürfen!) als auch die Herstellkosten können gewählt werden, denn in beiden Fällen ist ein Abhängigkeitsverhältnis zur Basis gegeben[1].

Die durchgeführte Kostentrennung nach Handwerks- und Handelsbereich gestattet die Ermittlung eines eigenen Zuschlagssatzes auch im Handelsbereich (Spalte 12 der Zeile III des BAB).

Die Handelsgemeinkosten werden der Summe der eingesetzten reinen Handelswaren als Basis gegenübergestellt, einer Basis, die als eindeutig und im Sinne der Kostenverursachung als zuverlässig bezeichnet werden kann.

$$\frac{\text{Handelsgemeinkosten} \times 100}{\text{Wert der einges. Handelswaren}} = \frac{24.000.- \times 100}{66.000.-}$$

$$= 36{,}4\ \%\ \text{auf Basis Handelswareneinsatz zu Einstandspreisen.}$$

Je 1.- DM Handelswareneinsatz sind 0,3636 DM, je 100.- DM Handelswareneinsatz 36,36 DM Handelsgemeinkosten, und zwar unabhängig von der Art der eingesetzten Handelswaren.

Mit der Errechnung der Gemeinkosten-Zuschlagssätze sind die Aufgaben der Kostenstellenrechnung in Hinblick auf die Bedürfnisse der Kalkulation abgeschlossen.

---

1) Im übrigen wird auf die entsprechende Literatur verwiesen: Seischab, H.: a.a.O., Seite 107: nur Herstellkosten, Lehmann, B.: a.a.O., Seite 106: nur Herstellkosten, Schmitt, FA. - Schmitt, F.: a.a.O., Seite 106: Herstell- oder Fertigungskosten, Kalveram, W.: "Industrielles Rechnungswesen, Bd. II: Betriebsabrechnung", Wiesbaden 1949, Seite 74/75: nur Fertigungskosten und Fischer-Heß-Seebauer: "Buchführung und Kostenrechnung", Leipzig 1939, Seite 328: Herstell- oder Fertigungskosten.

Es sei jedoch noch einmal darauf hingewiesen, daß die Kostenstellenrechnung nicht nur Hilfsmittel zur Durchführung der Kostenträgerrechnung ist, sondern im Verlauf der Entwicklung und der zunehmenden Bedeutung des Rechnungswesens auch noch andere, sehr wesentliche Aufgaben und Funktionen zu übernehmen hat, die sehr wohl auch im Handwerk zunehmende Beachtung verdienen.

Da wäre vor allem die Kontrollfunktion der Kostenstellenrechnung zu nennen, die sich mit der Kostenüberwachung in allen Kostenstellen befaßt. Hier ist eine kritische Beobachtung der Kostenentwicklung je Kostenstelle vorzunehmen, etwa in der Art, daß man durch Vergleich der Kostenentwicklung von einer Rechnungsperiode zur nächsten Abweichungen feststellt und nach den Gründen dieser Abweichungen sucht. Erst danach können sinnvolle und zielbewußte Rationalisierungsmaßnahmen im Bereich des Rechnungswesens getroffen werden.

Im Dienste der Planungsrechnung ist die Kostenstellenrechnung von besonderer Wichtigkeit. So werden den Kostenstellen zu Beginn der Abrechnungsperiode die vermutlich notwendigen Kosten vorgegeben (Kostenplanung) und nach Ablauf der Periode Untersuchungen vorgenommen, ob und warum Abweichungen von den Vorgabeziffern aufgetreten sind. Im Laufe der Zeit wird man zu ziemlich genauen Kostenvorgaben gelangen, deren Einhaltung auch den in den Kostenstellen tätigen Personen nahegelegt werden sollte.

Auch handwerkliche Raumausstatterbetriebe sollten, sobald sie über eine funktionierende Kostenrechnung verfügen, den genannten Sonderaufgaben der Kostenstellenrechnung die ihnen gebührende Aufmerksamkeit schenken.

IV. DIE KOSTENTRÄGERRECHNUNG

1) Allgemeines

"Die Kostenträgerrechnung verrechnet die Kosten auf die Leistungen"[1]. "Kostenträger sind die absatzbestimmten und die innerbetrieblichen Leistungen"[2] oder Leistungsobjekte, denen die durch sie verursachten Kosten möglichst exakt zuzurechnen sind[3].

Die Kostenträgerrechnung "entnimmt die Kosten am Ende der Abrechnungszeit aus der Kostenarten- bzw. Kostenstellenrechnung, ist also stets eine Kostenfeststellung am Ende der Arbeitsperiode. Sie ist Nachrechnung"[4].

Sie ist weiterhin

1) "eine Zeitrechnung (Kostenträgerzeitrechnung = summarische Nachrechnung"[4]), indem sie die Gesamtkosten einer Periode addiert und durch Gegenüberstellung von Basis und Basisobjekt die Gemeinkosten-Zuschlagssätze feststellt[5],
2) eine Stückrechnung, als sie je Leistungsobjekt (Stück, Kostenträger, Leistungseinheit) den Kostenwert ermittelt, wobei sie in der Zeitrechnung ermittelte Zuschlagssätze zu Hilfe nimmt.

Entscheidend für die Tiefengliederung der Kostenträgerrechnung ist das Ausmaß der Kostenstellenrechnung. Ein Betrieb, der keine Kostenstellenrechnung durchführt, kann in der Kostenträgerrechnung (Kalkulation im engeren Sinne[6]) nur mit einem Zuschlagssatz rechnen:

	Fertigungsmaterial
+	Fertigungslöhne
+	% Gemeinkosten
=	Selbstkosten

Eine derartige Kostenträgerrechnung können sich jedoch nur kleinste Betriebe leisten und dies auch nur dann, wenn sie nicht nebenher noch Handel treiben. Bei einem solchen Kalkulationsschema wird davon ausgegangen, daß alle

---

1) So Greifzu, J.: a.a.O., Seite 269 und
Fischer-Heß-Seebauer: a.a.O., Seite 347
2) Greifzu, J.: a.a.O., Seite 576
3) So auch Rößle, K.: a.a.O., Seite 132
4) Vgl. Seischab, H.: a.a.O., Seite 15
5) Dies kann auch innerhalb der Stellenrechnung geschehen!
6) S.a. Rößle, K.: a.a.O., Seite 132

Gemeinkosten des Betriebes sich zu einer Basis proportional verhalten (Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne oder Kombination der beiden Größen). Diese Unterstellung trifft vielleicht für sehr kleine Betriebe zu, da letztere, global gesehen, wenig "fixe" Kosten haben, gegenüber vorwiegend Produktionskosten. Sobald aber Kleinbetriebe Handel treiben, stimmt die Proportionalität mit Sicherheit nicht mehr, denn die durch Handelstätigkeit anfallenden Kosten sind vom Fertigungsmaterial oder von den Fertigungslöhnen völlig unabhängig. Eine Kostentrennung nach Handwerks- und Handelstätigkeit ist daher auch in Kleinbetrieben erforderlich.

(1)	(2)
Fertigungsmaterial	Handelswareneinsatz zu Einstandspreisen
+ Fertigungslöhne	+ % anteilige Gemeinkosten aus Handelstätigkeit
+ % anteilige Gemeinkosten aus Handwerkstätigkeit	
= Selbstkosten des Handwerksbereiches	= Selbstkosten des Handelsbereiches

Je größer die Betriebe sind, und je vielfältiger das Fertigungsprogramm, desto größer wird die Bedeutung eines ausgebauten Rechnungswesens zum Zwecke der Betriebsüberwachung. Die Verfeinerung der Kostenstellenrechnung ist anzustreben und damit auch die Verbesserung der Kostenträgerrechnung. Hierbei folgt die Verfeinerung der Kostenstellenrechnung, abgesehen von ihren anderen Aufgaben, vor allem den Bedürfnissen der Kalkulation. Die Vielfalt des Fertigungsprogrammes, der Maschineneinsatz, der Ausbau der Verwaltungs- und Vertriebsfunktion und dergl. beeinflussen wesentlich die Kostengestaltung und Kostenentwicklung und bedürfen einer Berücksichtigung in der Kostenträgerrechnung, in der die Kosten, entsprechend ihrer Verursachung, den Leistungsobjekten zugerechnet werden.

Die Kostenträgerrechnung im Raumausstatterhandwerk ist durch die Unterschiedlichkeit der Leistungserstellung in diesem Handwerkszweig bestimmt. Für kleine Raumausstatterbetriebe ohne Handel genügt eine Zuschlagskalkulation auf der Basis eines Zuschlagssatzes.

Kleine Raumausstatterbetriebe mit Handel müssen im Handwerks- und im Handelsbereich gesondert kalkulieren; die anteiligen Einzelkosten (Fertigungsmaterial bzw. Handelswaren) sind ebenso wie die anteiligen Gemeinkosten zu trennen und in der Kalkulation gesondert anzusetzen. Größere

Raumausstatterbetriebe ohne Handel sollten einer genaueren Kostenverrechnung wegen mit mehreren Zuschlagssätzen arbeiten. Zu diesem Zwecke sind die materialabhängigen Gemeinkosten genauso für sich in der Kostenträgerrechnung zu verrechnen wie die lohn- bzw. werkstattabhängigen Gemeinkosten und die Sachkosten der Verwaltung und des Vertriebs.

Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für größere Raumausstatterbetriebe mit Handel, nur daß vor einer Aufgliederung der Gemeinkosten nach funktionellen Überlegungen eine Kostentrennung nach Handwerks- und Handelstätigkeit zu erfolgen hat, die wiederum aus der Zielsetzung der Kostenträgerrechnung herrührt, nämlich einer möglichst exakten Zurechnung der Kosten auf die Leistungsobjekte.

Der durchgeführten Kostenstellenrechnung lag das Beispiel eines größeren Raumausstatterbetriebes mit Handelstätigkeit zugrunde; die Darstellung der Kostenträgerrechnung im untersuchten Handwerkszweig wird auf dieses Beispiel Bezug nehmen.

Großbetriebe des Raumausstatterhandwerks mit oder ohne Handel können in der Tiefengliederung der Kostenträgerrechnung noch weiter gehen, indem sie Neuanfertigungen und Polster- sowie andere Reparaturen gesondert abrechnen oder aber nach verschiedenen Erzeugnisgruppen kalkulieren, die Kostenbelastung je Erzeugnis in den einzelnen Produktionsstufen berücksichtigen usw. Wie weit die Tiefengliederung der Kostenträgerrechnung gehen soll, muß in den einzelnen Großbetrieben selbst entschieden werden, das hängt von zahlreichen, im besonderen nicht näher darzustellenden Ursachen und betrieblichen Gegebenheiten ab.

Ein besonderes Problem innerhalb der Kostenträgerrechnung des Raumausstatterhandwerks bildet die Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren.

Bei diesen verarbeiteten Handelswaren handelt es sich, wie der Name schon sagt, grundsätzlich um Handelswaren, die jedoch nicht als solche verkauft, sondern im Rahmen der Erzeugniserstellung verarbeitet werden. Aus diesem Grund gehören sie grundsätzlich zu den Fertigungsmaterialien. Dies bedeutet für die Praxis der Kostenrechnung, daß die verarbeiteten Handelswaren einerseits wie Handelswaren zu kalkulieren sind, d.h. mit einer Handelsspanne, andererseits aber diese Handelskalkulation zur Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches gehört.

Auf die damit entstehenden Probleme bezüglich der Kostenartenrechnung und Kostenstellenrechnung wird an entsprechender Stelle noch einzugehen sein.

2) Die Kostenträgerrechnung im Raumausstatterhandwerk

Sie wird, analog zum Aufbau der Kostenstellenrechnung, am Beispiel des schon erwähnten größeren Raumausstatterbetriebes mit Handelstätigkeit aufgezeigt werden. Die unterschiedliche Tätigkeit des untersuchten Betriebes fordert zwei getrennt voneinander aufzubauende Kostenträgerrechnungen, von denen die eine nur die Leistungserstellung des Handwerksbereiches, die andere nur die des Handelsbereiches einschließt. Zwischen diesen beiden Bereichen - jedoch dem Handwerksbereich zuzuordnen - steht die Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren. Beide Kostenträgerrechnungen stellen den jeweiligen Abschluß der Aufwands-, Kostenarten- und Kostenstellenrechnung des Handwerks- bzw. des Handelsbereiches dar, sie vereinigen den gesamten Kosteninhalt dieser Rechnungen und bringen ihn in die abschließende Form der Selbstkostenrechnung.

Sie sind daher zunächst einmal Kostenträger-Zeitrechnungen oder Gesamtkosten-Nachkalkulationen, denn sie ordnen die gesamten Kosten des Betriebes, die in einer Rechnungsperiode angefallen sind und bilden aus diesen Gesamtkosten die Selbstkosten des Handwerksbereiches und die des Handelsbereiches.

Mit der Ermittlung der Selbstkosten des Betriebes ist das Ziel der Kostenrechnung erreicht.

Werden die Selbstkosten den Erlösen gegenübergestellt, so erhält man durch Subtraktion der Selbstkosten von den Erlösen das Betriebsergebnis (= Betriebsgewinn oder Betriebsverlust der Rechnungsperiode). Über die Selbstkosten und über das Betriebsergebnis, das in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird, ist der Anschluß zur Buchhaltung wieder hergestellt. Der Kreis Buchhaltung - Kostenrechnung - Buchhaltung, wie ihn der Kontenrahmen vorsieht, ist damit geschlossen.

3) Die Kostenträgerrechnung im Handwerksbereich

Die Kostenträgerrechnung im Handwerksbereich übernimmt die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung (Aussonderungsspalte 13 des Betriebsabrechnungsbogens) und die geordneten Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung (Spalten 9 - 11 des BAB). Mit der Zusammenfassung der Einzel- und Gemeinkosten stellt sie sich in der Form der Kostenträger-Zeitrechnung vor. Da sie die Gesamtkosten der abgelaufenen Rechnungsperiode zur Ver-

rechnung bringt, ist sie zudem eine Nachkalkulation.

Der Aufbau der Kostenträgerrechnung beginnt

a) mit den Materialeinzelkosten (= Fertigungsmaterialien), in denen die verarbeiteten Handelswaren vorläufig mitenthalten sind.

Eigentliche Roh- und Werkstoffe zuzüglich der bezogenen Teile	92.865.- DM
+ verarbeitete Handelswaren	71.135.- DM
= Materialeinzelkosten (Fertigungsmaterialien) zu Einstandspreisen	164.000.- DM

b) Zu den Materialeinzelkosten werden die Gemeinkosten gerechnet, die durch Lagerung, Wartung, Verwaltung etc. der Fertigungsmaterialien entstanden sind, also die Materialgemeinkosten.
Materialgemeinkosten: 5.000.- DM = 3,05 % der eingesetzten Fertigungsmaterialien.
Die Materialkosten ergeben sich somit aus

Materialeinzelkosten (zu Einstandspreisen)	164.000.- DM
+ Materialgemeinkosten (= 3,05 %)	5.000.- DM
= Materialkosten	169.000.- DM

c) Die Kostenträgerrechnung wird fortgesetzt mit dem Ansatz der Lohneinzelkosten (= Fertigungslöhne). Sie setzen sich zusammen aus

Summe der effekt. Fertigungslöhne	41.000.- DM
+ direkt verr. kalkulat. Meisterlohn	2.500.- DM
= Lohneinzelkosten (Fertigungslöhne)	43.500.- DM

d) Die Fertigungsgemeinkosten (auch Lohn- oder Werkstattgemeinkosten genannt) sind ihrem Charakter und ihrer Höhe nach weitgehend von den Lohneinzelkosten abhängig. Eine geringe oder nicht vorhandene Abhängigkeit einzelner Fertigungsgemeinkostenarten (Maschinenkosten, Mieten, Abschreibungen und ähnliche) muß dabei unberücksichtigt bleiben.
29.000.- DM Fertigungsgemeinkosten = 66 2/3 % der Fertigungslöhne.
Die Fertigungskosten entstehen als Summe aus

Lohneinzelkosten	43.500.- DM
+ Fertigungsgemeinkosten (= 66 2/3 %)	29.000.- DM
= Fertigungskosten	72.500.- DM

e) Materialkosten (= Materialeinzelkosten + Materialgemeinkosten) plus Fertigungskosten (= Lohneinzelkosten + Fertigungsgemeinkosten) ergeben die Herstellkosten.

	Materialkosten	169.000.- DM
+	Fertigungskosten	72.500.- DM
=	Herstellkosten	241.500.- DM

f) Als nächstes Gliederungsobjekt in der Kostenträgerrechnung folgen die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten. Sie sind Gemeinkosten, die durch verwaltende, organisatorische und verkaufende Tätigkeit entstanden sind. Ihre Entstehungsursachen liegen in gesamtbetrieblich zu erfüllenden Aufgaben des Handwerksbereiches, sie dienen nur indirekt der Leistungserstellung.
Basisgröße für den Zuschlag der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten kann einmal der kostenmäßige Niederschlag der Leistungserstellung im weiteren Sinne sein, der in den Herstellkosten zum Ausdruck kommt. Es kann aber auch an die Leistungserstellung im engeren Sinne als Basisgröße gedacht werden, somit an die Fertigungskosten.
28.500.- DM Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten = 11,8 % der Herstellkosten oder 39,3 % der Fertigungskosten.

g) Mit dem Ansatz der Sonderkosten, insbesondere der Umsatzsteuer ist die Kostenträger-Zeitrechnung des Handwerksbereiches abgeschlossen. Die Umsatzsteuer wird in der Regel von den "vereinnahmten" Entgelten (= Isteinnahmen) berechnet, weshalb sie nicht genau 4 % der handwerklichen Betriebsleistung von 315.000.- DM entspricht, da diese auf der Basis der "vereinbarten" Entgelte (= Solleinnahmen) ermittelt wurde. Die Umsatzsteuer soll für den Handwerksbereich 13.000.- DM betragen.

	Umsatzsteuer	13.000.- DM
+	sonst. Sonderkosten	500.- DM
=	Sonderkosten insges.	13.500.- DM

Zusammengefaßt hat die Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches folgendes Aussehen:

	Roh- und Werkstoffe, bezogene Teile	92.865.- DM
+	verarbeitete Handelswaren	71.135,- DM
=	Materialeinzelkosten	164.000.- DM

Übertrag:	164.000.- DM
+ Materialgemeinkosten (= 3,05 %)	5.000.- DM
+ Lohneinzelkosten	43.500.- DM
+ Fertigungsgemeinkosten (= 66 2/3 %)	29.000.- DM
= Herstellkosten	241.500.- DM
+ Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (= 11,8 % bzw. 39,3 %)	28.500.- DM
+ Sonderkosten	13.500.- DM
= Selbstkosten des Handwerksbereiches	283.500.- DM

4) Die Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren

Im Verlauf der Ausführungen über die Materialeinzelkosten wurde bereits kurz auf die strukturellen Verschiedenheiten dieser Einzelkostenart eingegangen[1]. Es wurde eine Einteilung in drei Strukturbereiche vorgenommen, von denen einer die sogenannten verarbeiteten Handelswaren beinhaltete. Sie wurden als Materialien bezeichnet, weil sie verarbeitet werden, aber zugleich auch als Handelswaren klassifiziert, da sie in der Praxis vieler Raumausstatterbetriebe wie Handelswaren kalkuliert werden (oder werden sollten!).

Die Begründung hierfür folgt der Überlegung, daß Bezugsstoffe, Vorhangstoffe und Gardinen, Teppiche und Läufer, Bodenbeläge und Tapeten, um nur die wichtigsten zu nennen, entweder verarbeitet oder aber, ohne jede Be- oder Verarbeitung, als Handelswaren verkauft werden können. Sie wurden aus diesem Grunde als Waren mit Alternativverwendung bezeichnet.

Aus dieser Tatsache hat sich in der Praxis der Betriebe und ihrer Vorlieferanten eine gewohnheitsrechtliche Kalkulationstechnik entwickelt, die sich darin äußert, daß diese Waren, gleichgültig, ob sie verarbeitet oder als Handelswaren verkauft werden, mit einer festen Handelsspanne kalkuliert werden. Die Unterschiedlichkeit der Spannen kommt nur bei den verschiedenen Arten dieser Waren mit Alternativverwendung zum Ausdruck. Feste Handelsspannen bestehen für Bezugsstoffe, Vorhangstoffe und Gardinen, Teppiche und Läufer, Bodenbeläge, Tapeten und andere Stoffe. Sie

1) Vgl. nochmals Seite 15 ff der Ausführungen!

werden häufig sogar vom Hersteller festgelegt, im Falle es sich um Markenartikel handelt (Preisbindung der zweiten Hand!). Ist dies nicht gegeben, so gelten zumindest feste Rabattsätze zwischen Großhändler und Einzelhändler (also dem handelnden Handwerker) auf der Basis von Abschlägen oder Aufschlägen.

Ein weiterer Grund für die Sonderbehandlung der verarbeiteten Handelswaren liegt darin, daß sie im Rahmen des Handwerksumsatzes stark ins Gewicht fallen und entscheidend zur Materialintensität des Raumausstatterhandwerks beitragen.

Weiterhin ist es nicht selten, daß der Handwerker mit einem Kunden zum Großhändler geht und der Kunde dort den gewünschten Stoff aussucht. Er erfährt in diesem Fall den Verkaufspreis des Handwerkers und darf erwarten, in der Kalkulation den verarbeiteten Stoff zu dem ihm bekannten Verkaufspreis wiederzufinden.

Schließlich spricht für eine Sonderbehandlung der verarbeiteten Handelswaren ein weiterer, sehr wichtiger Grund:

Bestimmte Polstermöbelmodelle haben ohne Bezugsstoff die gleichen Selbstkosten, doch wird ihr Endverkaufspreis durch die Stoffwahl des Kunden bestimmt, wobei zu berücksichtigen ist, daß die verschiedenen Stoffe von sehr unterschiedlichem Wert sind. Wird ein wertvoller Bezugsstoff in die Materialeinzelkosten aufgenommen, so beeinflußt er mehrere Basisgrößen und verschiebt damit, bei unveränderten Zuschlagssätzen, die Gemeinkosten. Die Materialgemeinkosten des Auftrages werden überdurchschnittlich hoch, ebenso, über die Basis Herstellkosten, auch die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten und eventuell auch, über die Basis Selbstkosten, der Gewinn. Geringerwertige Bezugsstoffe drücken umgekehrt die Gemeinkosten nach unten, so daß sich schließlich verschiedene Selbstkosten ergeben, die nur auf der Unterschiedlichkeit des Bezugsstoffwertes beruhen.

Die Sonderbehandlung der verarbeiteten Handelswaren setzt mit der Aufwandserfassung und Aufwandsabgrenzung der Waren mit Alternativverwendung ein. Da diese erst am Ende der Rechnungsperiode durchgeführt wird, läßt sich an Hand des Wareneingangsbuches bzw. der Rechnungseingänge meist ohne weiteres feststellen, wieviel vom Gesamteinsatz der Waren mit Alternativverwendung verarbeitet und wieviel als Handelsware verkauft wurde. Die Aufteilung der Kreditoren und der Bestände zu Jahresanfang

und zu Jahresende ist ebenfalls meist ohne besondere Schwierigkeiten durchführbar.

Beispiel:[1)]

	Einkauf von Waren mit Alternativverwendung im Jahre 1957	92.000.- DM
./.	anteilige Kreditoren per 1.1.57	4.000.- DM
+	ant. Kreditoren per 31.12.57	6.500.- DM
+	ant. Bezugskosten	3.100.- DM
./.	Material für Eigenbedarf	400.- DM
+	ant. Bestände per 1.1.57	10.000.- DM
./.	ant. Bestände per 31.12.57	6.000.- DM
./.	ant. Lieferantenskonti etc.	2.400.- DM
=	Einsatz an Waren mit Alternativverwendung	98.800.- DM

Davon wurden verarbeitet, d.h., waren verarbeitete Handelswaren:

	Verarbeitung von eingek. Waren	66.475.- DM
./.	anteilige Kreditoren per 1.1.57	2.800.- DM
+	ant. Kreditoren per 31.12.57	4.680.- DM
+	ant. Bezugskosten	2.230.- DM
./.	Material für Eigenbedarf	400.- DM
+	ant. Bestände per 1.1.57	7.000.- DM
./.	ant. Bestände per 31.12.57	4.320.- DM
./.	ant. Lieferantenskonti etc.	1.730.- DM
=	Einsatz an verarb. Handelswaren	71.135.- DM

Von den gesamten Materialeinzelkosten des Handwerksbereiches in Höhe von 164.000.- DM entfallen also 71.135.- DM auf verarbeitete Handelswaren. Auf diese Summe werden, je nach Art der verarbeiteten Handelswaren, unterschiedlich hohe Spannen aufgeschlagen, durch welche die mit Lagerung, Wartung, Verwaltung etc. dieser verarbeiteten Handelswaren entstandenen Gemeinkosten abgedeckt werden sollen, einschließlich der Umsatzsteuer und eines Gewinnzuschlages.

Es erhebt sich die Frage, welche Kosten im einzelnen und vor allem in wel-

1) Bezüglich der verwendeten Zahlen vgl. die Ausführungen über die Materialeinzelkosten!

cher Höhe Kosten entstanden sind. Die Frage müßte sogar dahingehend erweitert werden, daß die anteiligen Kosten jeder einzelnen A r t der verarbeiteten Handelswaren zu ermitteln wären. Angesichts der Schwierigkeiten, die eine derartige Kostenaufgliederung und -verteilung bringen würde, vor allem für die praktische Durchführung im Betrieb, werden sich die folgenden Ausführungen darauf beschränken, generell die Kosten zu ermitteln, die den verarbeiteten Handelswaren ihre Entstehung zu verdanken haben.

In Verbindung mit der Lagerung, Wartung, Verwaltung und dem Vertrieb der verarbeiteten Handelswaren können entstehen:

Nicht direkt verrechenbare Löhne und Gehälter (für Lagerpersonal, kaufmännisches und Verkaufspersonal), anteilige Personalgemeinkosten; ferner Kleinwerkzeuge, Hilfsstoffe, Verpackungsmaterial, (soweit nicht als Sondereinzelkosten verrechenbar), Heizmaterial für die Räume, in denen die verarbeiteten Handelswaren aufbewahrt sind, desgleichen Strom, Gas und Wasser. Weiterhin anteilige Kosten für Versicherungen, Mieten und Reparaturen, Porti, Fernsprech- und Telegrammgebühren und andere Sachkosten der Verwaltung und des Vertriebs wie auch Fuhrparkkosten und anteilige kalkulatorische Kosten (Abschreibungen, Zinsen, Meisterlohn, Wagnisse und Ver-Vermögensteuer).

Diese Gemeinkosten können ihre Entstehung den verarbeiteten Handelswaren, aber auch den anderen Fertigungsmaterialien und schließlich auch den reinen Handelswaren verdanken. Meistens sind alle drei Gruppen z u s a m m e n an ihrer Entstehung beteiligt. Eine direkte Zurechnung von Gemeinkosten auf eine der drei Gruppen ist nur ausnahmsweise möglich oder aber nur mittels eines unverhältnismäßig hohen, d.h. unrationellen Arbeitsaufwandes.

Im Hinblick auf die Kostentrennung zwischen Handwerks- und Handelsbereich wurden daher die auf Hilfskostenstellen gesammelten, nicht direkt verteilbaren Gemeinkosten unter Zuhilfenahme bestimmter Umlageschlüssel auf die Hauptkostenstellen verteilt. Dieses Verfahren muß innerhalb des Handwerksbereiches auch zum Zweck der Kostentrennung zwischen Fertigungsmaterialien und verarbeiteten Handelswaren angewendet werden.

Zur Erleichterung der Durchführung wird auf die Zahlenwerte zurückgegriffen, die bei der Behandlung der Kostenstellenrechnung beispielshalber verwendet wurden.

Soweit Gemeinkosten direkt den verarbeiteten Handelswaren belastet werden können, werden sie auf der rechnerisch zu bildenden Kostenstelle gleichen Namens (im Rahmen des Handwerksbereiches) gesammelt. In der Betriebsabrechnung bedeutet das die Schaffung einer weiteren Hauptkostenstelle neben den schon bestehenden Hauptkostenstellen des Handwerksbereiches: Materialbereich, Fertigungsbereich sowie Verwaltungs- und Vertriebsbereich.

Die nicht direkt verteilbaren Gemeinkosten der Kostenstelle: verarbeitete Handelswaren werden zunächst auf den Hilfskostenstellen Lager, Büro und Laden gesammelt und im Anschluß daran mit Hilfe von Umlageschlüsseln der Hauptkostenstelle: verarbeitete Handelswaren zuerkannt. Aus der Addition der direkten Gemeinkosten und der umgelegten Gemeinkosten ergeben sich die Gesamtgemeinkosten der Hauptkostenstelle.

Setzt man sie ins Verhältnis zum Wert der eingesetzten verarbeiteten Handelswaren, so ergibt sich ein Zuschlagssatz, der prozentual die Gemeinkosten der verarbeiteten Handelswaren auf der Basis ihres Einsatzes ausdrückt. Ergänzt man diesen Zuschlag um die prozentuale Umsatzsteuer und um einen prozentualen Gewinnzuschlag, so gewinnt man einen Gesamtzuschlag aus Kosten- und Gewinnbestandteilen, der einer durchschnittlichen Handelsspanne auf der Basis der Einkaufspreise a l l e r Arten von verarbeiteten Handelswaren ungefähr entsprechen dürfte.

Die Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches baut, nach Einfügung der Kostenstelle: verarbeitete Handelswaren, auf vier Gemeinkosten-Zuschlagssätzen für vier Hauptkostenstellen auf:

	Materialeinzelkosten
(1)	+ % Materialgemeinkosten
	+ Lohneinzelkosten
(2)	+ % Fertigungsgemeinkosten
	= Herstellkosten
(3)	+ % Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten
	+ Sonderkosten
	= vorläufige Selbstkosten
	+ verarbeitete Handelswaren - Einzelkosten
(4)	+ % Gemeinkosten der verarb. Handelswaren
	+ Sonderkosten der verarb. Handelswaren
	= endgültige Selbstkosten

Zur besseren Übersicht soll die Kostenträger-Zeitrechnung (Nachkalkulation) der verarbeiteten Handelswaren an Hand von Zahlenbeispielen durchgerechnet werden.

Auf der Kostenstelle verarbeitete Handelswaren seien folgende direkt verteilbare Gemeinkosten (Stelleneinzelkosten) angefallen:

Personalkosten: keine direkten Kosten,

Kleinmaterial, Hilfs- und Betriebsstoffe: keine direkten Kosten,

Fremdstrom, -gas, -wasser: keine direkten Kosten,

Steuern, Gebühren etc.: 700.- DM (Gewerbesteueranteil lt. Schätzung),

versch. Gemeinkosten: 2.000.- DM (Porti, Telefon, Fuhrpark, Büromaterial etc. lt. Belegen),

kalkulatorische Kosten: keine direkten Kosten,

direkt verteilbare Gemeinkosten insgesamt: 2.700.- DM.

Auf den Hilfskostenstellen Lager, Büro und Laden sind zu Lasten der verarbeiteten Handelswaren ebenfalls Gemeinkosten entstanden.

Hilfskostenstelle Lager:

4.100.- DM Lagergemeinkosten (s. BAB!) des Handwerksbereiches müssen auf Materialbereich und Kostenstelle verarbeitete Handelswaren umgelegt werden. Als Umlageschlüssel ist zweckmäßigerweise der gleiche Vermögensschlüssel heranzuziehen, der bereits zur Verteilung der Lagergemeinkosten auf Handwerks- und Handelsbereich gedient hat. Aus dem Schlüsselbeispiel (s. Seite 92) ging hervor, daß der Handwerksbereich 525 von 740 Flächeneinheiten belegte. Von diesen 525 Einheiten entfallen auf Bezugsstoffe 40, auf Vorhangstoffe und Gardinen 32, auf Bodenbeläge 12, auf Teppiche und Läufer 21, auf Tapeten 4 und auf sonstige verarbeitete Handelswaren 8 Einheiten, insgesamt also 117 Einheiten oder ca. 22 % der Flächeneinheiten des Handwerksbereiches. 22 % der anteiligen Lagergemeinkosten des Handwerksbereiches von 4.100.- DM = 900.- DM entfallen auf die Kostenstelle: verarbeitete Handelswaren.

Hilfskostenstelle Büro:

18.620.- DM Bürogemeinkosten urden (s. BAB!) dem Handwerksbereich belastet, sie müssen auf Verwaltungs- und Vertriebsbereich sowie auf die

Kostenstelle: verarbeitete Handelswaren umgelegt werden.

Eine erste Möglichkeit hierzu bietet sich an Hand des Verhältnisses von Umsatz an verarbeiteten Handelswaren zu Gesamtumsatz des Handwerksbereiches. Der Umsatzanteil der verarbeiteten Handelswaren (ermittelt durch: Einsatz plus durchschnittliche Handelsspanne) betrage 94.500.- DM = 30 % des Gesamtumsatzes des Handwerksbereiches von 315.000.- DM. Nach diesem Schlüssel ergibt sich die Belastung der verarbeiteten Handelswaren mit Bürogemeinkosten zu:

$$\frac{30 \times 18.620.-}{100} = \text{ca. } 5.585.- \text{ DM}$$

In den Bürogemeinkosten sind jedoch Kosten der Personalverwaltung enthalten, mit denen die verarbeiteten Handelswaren verursachungsgemäß nicht belastet werden dürfen, andere Gemeinkosten beziehen sich auf die Materialeinkaufsverwaltung, für diese ist der Umsatzschlüssel nicht brauchbar. Die Bürogemeinkosten sind folglich aufzuteilen und anteilig aufzuschlüsseln.

Die Gemeinkosten der Materialeinkaufsverwaltung betrugen für den Handwerksbereich 3.250.- DM auf der Basis des gesamten Materialeinsatzes von 164.000.- DM. Von diesem entfallen 71.135.- DM oder 43,4 % auf die verarbeiteten Handelswaren:

$$\frac{43,4 \times 3.250.-}{100} = \text{ca. } 1.410.- \text{ DM}$$

Mit den Kosten der Personalverwaltung von 3.875.- DM kann die Kostenstelle: verarbeitete Handelswaren nicht belastet werden, da sie an deren Entstehung nicht beteiligt war.

Dagegen sind die Kosten der Verkaufsverwaltung und die der sonstigen Verwaltung auch auf Verkauf, Verbuchung etc. der verarbeiteten Handelswaren zurückzuführen. Hier kann der Umsatzschlüssel zur Verteilung der Kosten angelegt werden:

	Kosten der Verkaufsverwaltung/Handwerk	5.375.- DM
+	Kosten der sonst. Verwaltung/Handwerk	6.120.- DM
=	insgesamt	11.495.- DM

Der Umsatzanteil der verarbeiteten Handelswaren beträgt 30 %.

$$\frac{30 \times 11.495.-}{100} = \text{ca. } 3.450.- \text{ DM}$$

Die Kostenstelle: verarbeitete Handelswaren hat von den anteiligen Büro-gemeinkosten des Handwerksbereiches

1.410.- + 3.450.- = 4.860.- DM

zu übernehmen. Gegenüber dem ersten Schlüsselungsverfahren bedeutet dies eine Verringerung um 725.- DM.

Hilfskostenstelle Laden:
Die im Laden verkauften selbsterstellten Erzeugnisse (Polstermöbel, Matratzen, Sattlererzeugnisse etc.) enthalten meist einen Anteil an verarbeiteten Handelswaren (Bezugsstoffe, Drelle usw.). Andererseits lagern aber auch Vorhangstoffe, Gardinen, Tapeten, Bodenbeläge, Teppiche und Läufer im Laden, die teils verkauft, teils aber auch verarbeitet werden. Die verarbeiteten Handelswaren sind also an der Entstehung der Ladengemeinkosten mitbeteiligt.

Zwei Verteilungsschlüssel stehen zur Auswahl:
a) der Umsatzschlüssel und
b) der Vermögensschlüssel auf Basis der Flächenausnutzung.

Von 5.600.- DM Ladengemeinkosten des Handwerksbereiches (s. BAB!) entfallen nach dem Umsatzschlüssel:

$$\frac{30 \times 5.600.-}{100} = 1.680.- \text{ DM}$$

auf die Kostenstelle verarbeitete Handelswaren. Legt man den Vermögensschlüssel zugrunde, so wäre zuerst festzustellen, wieviel Flächeneinheiten von verarbeiteten Handelswaren eingenommen wurden. Auf eine nähere Ausführung des Vermögensschlüssels an dieser Stelle sei hier verzichtet[1].

Außer direkten Gemeinkosten von			2.700.- DM
und mittels Umlagen verteilten			
Gemeinkosten von Lager	900.- DM		
Büro	4.860.- DM		
Laden	1.680.- DM		7.440.- DM
		zusammen	10.140.- DM

hat die Kostenstelle verarbeitete Handelswaren keine Gemeinkosten mehr zu übernehmen, besonders nicht Gemeinkosten des Fertigungsbereiches, da die Verarbeitungskosten (= Fertigungsgemeinkosten) dem Erzeugnis belastet werden, bevor noch die anteiligen verarbeiteten Handelswaren einschließlich

1) Vgl. die Ausführungen auf Seite 90ff

ihrer Handelsspanne dem gleichen Erzeugnis zugerechnet werden.

Die Gemeinkosten der verarbeiteten Handelswaren ergeben in einer Zusammenfassung folgenden Zuschlag, wobei Zuschlagsbasis der Materialwert der verarbeiteten Handelswaren zu Einstandspreisen ist:

$$\frac{\text{Gemeinkosten der verarb. Handelswaren} \times 100}{\text{Wert der eingesetzten verarb. Handelswaren}}$$

$$= \frac{10.140.- \times 100}{71.135.-} = 15{,}25\ \%$$ auf Basis des Einsatzes an verarbeiteten Handelswaren.

Zur Eigenart einer Handelsspanne gehört es, daß sie nicht allein die Gemeinkosten enthält, sondern auch die Sonderkosten sowie einen Gewinnzuschlag. Als Sonderkosten sind nur Umsatzsteuern angefallen, und zwar 4 % von 94.500.- DM = 3.780.- DM.

Der Gewinn wird durch retrograde Methode ermittelt:

	Umsatz an verarb. Handelswaren	94.500.- DM
./.	Einsatz an verarb. Handelswaren	71.135.- DM
./.	Gemeinkosten	10.140.- DM
./.	Sonderkosten (Umsatzsteuer)	3.780.- DM
=	Gewinn	9.445.- DM =

ca. 10 % des Umsatzes aus verarbeiteten Handelswaren.

4 % Umsatzsteuer entsprechen, auf den Einsatz an verarbeiteten Handelswaren bezogen:

$$\frac{3.780.-}{71.135.-} \times 100 = \text{ca. } 5{,}31\ \%$$

10 % Gewinn vom Umsatz sind, bezogen auf den Einsatz:

$$\frac{9.445.-}{71.135.-} \times 100 = \text{ca. } 13{,}28\ \%$$

Somit stellt sich der Gesamtzuschlag, d.h. die Handelsspanne, mit der im laufenden Rechnungsjahr die verarbeiteten Handelswaren zu kalkulieren sind, auf:

	14,25 %	Gemeinkosten
+	5,31 %	Umsatzsteuer
+	13,28 %	Gewinn
=	32,84 %	oder aufgerundet: 32,85 %.

Auf die Handelspraxis bezogen, würde dies bedeuten, daß alle verarbeiteten Handelswaren vom Großhändler oder Fabrikanten mit einem Einzelhandelsrabattsatz von ca. 25 % bezogen werden müßten, denn einem Abschlag von 25 % entspricht ein Aufschlag auf den Einstandspreis von 33 1/3 %[1].

Im folgenden Verlauf soll nun die Verbindung zwischen der Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches und der Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren hergestellt werden, d.h., die Verbindung zwischen Handwerkskalkulation und Handelskalkulation, wie sie im Raumausstatterhandwerk häufig vorzufinden ist.

Zuvor bedarf es jedoch einer Einschaltung:
Die Kostensummen der Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches (s. danach!) bauen auf der dargestellten Kostenstellenrechnung (einschließlich des Betriebsabrechnungsbogens) auf, bei deren Durchführung das Problem der verarbeiteten Handelswaren n i c h t berührt wurde. Die Kosten des Handwerksbereiches verstehen sich demzufolge einschließlich der Kosten, die durch verarbeitete Handelswaren verursacht wurden und entsprechend sind auch die Gemeinkosten-Zuschlagssätze ermittelt worden.

Durch die gesonderte Kostenrechnung der verarbeiteten Handelswaren wurden die Gesamtkosten des Handwerksbereiches um

71.135.- DM (von 164.000.- DM Materialeinzelkosten)
Einsatz an verarbeiteten Handelswaren,

10.140.- DM (von 62.500.- DM Gemeinkosten/Handwerk)
Gemeinkosten der verarb. Handelswaren und

3.780.- DM (von 13.500.- DM Sonderkosten/Handwerk)
Umsatzsteuer der verarb. Handelswaren

vermindert, insgesamt also um
85.055.- DM (von 283.500.- DM Gesamtkosten/Handwerk).

Entsprechend diesen Verminderungen muß die Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches im Zahlenbeispiel geändert werden und zwar einschließlich der Gemeinkosten-Zuschlagssätze.

---

1) Wird eine Ware vom Grossisten mit 100.- DM und einem Rabatt von 25 % verkauft, wobei der Handwerker am Endverkaufspreis von 100.- DM festhalten muß, so stellt sie sich im Einkauf auf 100.- ./. (25% von 100.-) 25.- = 75.- DM, im Verkauf auf 75.- + (33 1/3 % von 75.-) 25.- = 100.-DM

Die ursprünglichen Stelleneinzelkosten (s. BAB1) verringern sich im Materialbereich zu Lasten der verarbeiteten Handelswaren um 350.- DM von 900.- DM auf 550.- DM, im Verwaltungs- und Vertriebsbereich um 2.350.- DM von 4.280.- DM auf 1.930.- DM. Von den Umlagekosten des Materialbereichs von 4.100.- DM gehen 900.- DM auf Konto der verarbeiteten Handelswaren, es verbleiben somit 3.200.- DM; die Umlagekosten des Verwaltungs- und Vertriebsbereichs in Höhe von 24.220.- DM verbleiben nach Abzug von 6.540.-DM zu Lasten der verarbeiteten Handelswaren mit 17.680.- DM.

Daraus ergibt sich die neue Kostenträgerrechnung des Handwerksbereiches mit

550.-	+ 3.200.-	=	3.750.- DM	Materialgemeinkosten,
			29.000.- DM	Fertigungsgemeinkosten,
1.930.-	+ 17.680.-	=	19.610.- DM	Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten,
13.500.-	./. 3.780.-	=	9.720.- DM	Sonderkosten.

	Materialeinzelkosten	92.865.- DM
+	Materialgemeinkosten (= 4,04 %)	3.750.- DM
+	Lohneinzelkosten	43.500.- DM
+	Fertigungsgemeinkosten (= 66 2/3 %)	29.000.- DM
=	Herstellkosten	169.115.- DM
+	Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (= 11,6 % auf Herstellk., = 27,05 % auf Fertiggsk.)	19.610.- DM
+	Sonderkosten	9.720.- DM
=	vorläufige Selbstkosten des Handwerksbereiches	198.445.-- DM

Wird diese Kostenträgerrechnung um die Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren ergänzt, so entstehen wieder die endgültigen Selbstkosten des Handwerksbereiches.

	Vorläufige Selbstkosten	198.445.- DM
+	Einsatz verarb. Handelswaren	71.135.- DM
+	Gemeinkosten der verarb. Handelswaren (= 14,25 %)	10.140.- DM
+	Sonderkosten (= 5,31 %)	3.780.- DM
=	endgültige Selbstkosten des Handwerksbereiches	283.500.- DM

5) Die Kostenträgerrechnung des Handelsbereiches

"Die Kostenrechnung des Handels ist vornehmlich Beschaffungs- oder Absatzkalkulation"[1]. In der Kostenträgerrechnung des Handelsbereiches sind beide enthalten: Die Beschaffungskalkulation (auch Einkaufs- oder Bezugskalkulation) berechnet die Kosten, die durch den Einkauf und Bezug der Handelswaren entstehen (Transport- und Frachtkosten, Gebühren, Rollgelder, Zölle und dergl.) und aus den Einkaufspreisen die Einstandspreise entstehen lassen, d.h. die Preise, zu denen die Handelswaren in das Lager oder in den Laden des Betriebes eingehen.

Die Absatzkalkulation (Verkaufskalkulation) erfaßt die zeitabhängigen und zeitunabhängigen[2] Kosten, die vom Zeitpunkt des Eintreffens der Handelswaren im Betrieb bis zu deren Verkauf durch Lagerung, Wartung, Verwaltung und Vertrieb angefallen sind. Die Kostenträgerrechnung des Handelsbereiches erhält ihre Kostenbestandteile aus der Kostenstellenrechnung. Dem Betriebsabrechnungsbogen werden entnommen:

1) Die Handelswaren zu Einstandspreisen:

Handelswaren, die eindeutig als solche zu bezeichnen sind:	38.335.-- DM
Anteil aus Handelswaren mit Alternativverwendung:	27.665.- DM
Handelswaren zu Einstandspreisen:	66.000.- DM

2) Die Gemeinkosten des Handelsbereiches aus Spalte 12 und Zeile II: Gesamtkosten je Kostenstelle nach Umlage:
Handelsgemeinkosten: 24.000.- DM
= 36,4 % auf der Basis des Handelswareneinsatzes

3) Die Umsatzsteuer (Spalte 13 des BAB), die, von den vereinnahmten Entgelten berechnet, für den Handelsbereich 4.400.- DM beträgt, ferner die sonstigen Sonderkosten mit 100.- DM.
Damit sind die Kosten des Handelsbereiches der vergangenen Abrechnungsperiode festgestellt.

---

1) So Seyffert, R.: a.a.O., Seite 452
2) Ebenda, Seite 454

Kostenträger-Zeitrechnung des Handelsbereiches:

(1)		Handelswareneinsatz	66.000.- DM
(2)	+	Handelsgemeinkosten (= 36,4 %)	24.000.- DM
(3)	+	anteilige Sonderkosten	4.500.- DM
	=	Selbstkosten des Handelsbereiches	94.500.- DM

Hieraus wären nun die Einzel- oder Stückkalkulationen (Verkaufskalkulationen) der verschiedenen Handelswaren abzuleiten.

Werden im Raumausstatterhandwerk Handelswaren ohne jegliche Preisbindung verkauft, also ohne Handelsspannen in irgendeiner festen Form, so kann das eben ermittelte Kalkulationsschema für Vor- und Nachkalkulationszwecke zugrunde gelegt werden (z.B. bei Waren, die von anderen Handwerkern, etwa Tischlern oder Drechslern geliefert werden).

Beispiel:
(Zu einer Polstergarnitur: Couch, zwei Sessel wird ein Tisch mitgeliefert)

Einkaufspreis des Tisches	120.- DM
+ Bezugskosten	5.- DM
= Einstandspreis (Beschaffungskalkulation)	125.- DM
+ 36,4 % Handelsgemeinkosten	45.50 "
+ Sonderkosten (ohne Umsatzsteuer)	-.50 "
= Selbstkosten (ohne Umsatzsteuer)	171.-- DM
+ 15 % Gewinn	25.65 "
+ 4,17 % Umsatzsteuer aus 196.65 DM	8.20 "
= Verkaufspreis des Tisches	204.85 DM
oder aufgerundet	205.- DM

Der überwiegende Anteil der im Raumausstatterhandwerk üblicherweise verkauften Handelswaren (Dekorationszubehör, Kastenmöbel, Vorhangstoffe und Gardinen, Teppiche und Läufer, Bodenbeläge, Tapeten, Lederwaren usw.) unterliegt jedoch irgendwelchen Preisbindungen.

Einzelkalkulationen dieser Handelswaren sind daher mittels einer Handelsspannenrechnung[1] durchzuführen. Wie bei der Handwerkskalkulation und der Kalkulation der verarbeiteten Handelswaren setzen auch hier Einzel-

1) Siehe hierzu Seyffert, R.: a.a.O., Seite 458ff

kalkulationen das Bestehen einer Gesamtkosten-Nachkalkulation (Kostenträger-Zeitrechnung) voraus.

Die Handelsspannenrechnung geht davon aus, daß eingekaufte Handelswaren mit einem Aufschlag verkauft werden. Der Aufschlag enthält die Kosten für Lagerung, Wartung, Verwaltung und Vertrieb der Handelswaren sowie die Umsatzsteuer und einen Gewinnanteil.

Die Gemeinkosten betrugen 24.000.- DM oder 36,4 % des Handelswareneinsatzes, die Sonderkosten einschließlich der Umsatzsteuer 4.500.- DM. Der Umsatz des Handelsbereiches stellte sich auf 105.000.- DM. Somit ergibt sich der Gewinn aus Handelstätigkeit mit

105.000.- DM ./. 94.500.- DM = 10.500.- DM oder 10 % des Handelswarenumsatzes.

Umsatzsteuer und Gewinn wurden in Prozent des Umsatzes berechnet (ca. 4 % bzw. 10 %), bei einer Aufschlagsrechnung sind sie jedoch nicht auf die Summe der Verkaufspreise (= Umsatz), sondern auf die Summe der Einstandspreise (= Wert der eingesetzten Handelswaren zu Einstandspreisen) zu beziehen.

$$\frac{\text{Sondereinzelkosten} \times 100}{\text{Handelswareneinsatz}} = \frac{4.500.- \times 100}{66.000.-}$$

= 6,8 % des Handelswareneinsatzes.

$$\frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Handelswareneinsatz}} = \frac{10.500.- \times 100}{66.000.-} = 15{,}9\ \%$$ des Handelswareneinsatzes.

Somit setzt sich der Aufschlag oder die Handelsspanne zusammen aus

	Handelsgemeinkosten	24.000.- DM	=	36,4 %
+	Sonderkosten	4.500.- DM	=	6,9 %
+	Gewinn	10.500.- DM	=	15,9 %
=	Handelsspanne insgesamt	39.000.- DM	=	59,1 %

Handelswareneinsatz	66.000.- DM
+ Handelsspanne (= 59,1 %)	39.000.- DM
= Handelswarenumsatz	105.000.- DM

Bei jedem einzelnen Umsatzakt wäre die zu verkaufende Handelsware mit 59,1 % Aufschlag zu kalkulieren. Diese Handelsspanne ist jedoch "weder Ausdruck für Kostendeckung noch besagt sie etwas über die Angemessenheit der Spannengröße. Die Kosten der einzelnen Handelsleistung haben, vom Be-

trieb aus gesehen, keine unmittelbare Beziehung zu dem Verkaufspreis der Ware"[1]. Damit soll ausgedrückt werden, daß in Wirklichkeit die einzelnen Handelswaren oder Gruppen derselben durchaus verschiedene Handelsspannen auf Grund unterschiedlicher Kosten haben würden, daß aber diese verschiedenen Spannen nachkalkulatorisch nicht oder nur unter größten Schwierigkeiten errechnet werden könnten. Eine Direktzurechnung von Kosten auf verursachende Stellen oder Träger ist schon bezüglich einer Handwerks- und Handelstrennung schwierig, fast unmöglich ist sie im Hinblick auf die verschiedenen Arten und Gruppen von Handelswaren. In großen Handelsbetrieben wird man, auf der Basis eines ausgebauten Rechnungswesens, zweifellos eher eine Kostenverteilung auf die verschiedenen Handelswaren durchführen können als in Handwerksbetrieben, in denen die Handelstätigkeit nur eine von mehreren Tätigkeitsbereichen ist.

Für Raumausstatterbetriebe genügt eine Trennung der Kosten des Handelsbereiches von denen des Handwerksbereiches und eine Zurechnung der Handelswarenkosten mittels einer durchschnittlichen Handelsspanne. Die Kostendeckung ergibt sich demnach aus der Zusammenfassung aller getätigten Handelsumsätze, während im Einzelfall auftretende Unter- oder Überdekkungen in Kauf genommen werden müssen.

Kostenträger-Stückrechnungen im Handelsbereich wären unter Anwendung der errechneten Handelsspanne wie folgt aufzubauen:

I. Verkauf einer Matratze

	Einkaufspreis	240.- DM
+	Bezugskosten	10.- DM
=	Einstandspreis	250.- DM
+	59,1 % Handelsspanne	174.75 "
=	Verkaufspreis	424.75 DM

II. Verkauf von 5 qm Linoleum

	Einkaufspreis (6.-/qm)	30.- DM
+	Bezugskosten	2.- "
=	Einstandspreis	32.- DM
+	59,1 % Handelsspanne	18.90 "
=	Verkaufspreis	50.90 DM

oder je qm Linoleum 10.18 DM

1) So Seyffert, R.: a.a.O., Seite 460

III. Verkauf einer Ledermappe

	Einstandspreis	30.— DM
+	59,1 % Handelsspanne	17.70 "
=	Verkaufspreis	47.70 DM

Eine Handelskalkulation mit Durchschnittsspanne kann bei Handelswaren mit festen Aufschlägen nicht durchgeführt werden, wenn die festen Aufschläge von der durchschnittlichen Handelsspanne abweichen. Das gleiche gilt für Handelswaren, deren Preis vom Markt her bestimmt ist, insgesamt also überall dort, wo die Festlegung des Verkaufspreises nicht in der Macht des kalkulierenden Handwerkers liegt. Hier bleibt nur die retrograde Feststellung des Gewinnes bzw. der effektiv erreichten Spanne.

Für die Kalkulationspraxis bedeutet dies wiederum, daß der Handwerker nur die Handelswaren mit einer durchschnittlichen Handelsspanne kalkulieren kann, deren Verkaufspreisfestsetzung ihm überlassen ist, alle anderen Handelswaren müssen mit der entsprechenden festen Spanne kalkuliert oder aber muß der Marktpreis (Konkurrenzpreis) herangezogen werden.

Beispiel:
Ein Schrank bestimmter Art und Qualität wurde im allen einschlägigen Geschäften mit 450.- DM
verkauft. Der Einstandspreis des Handwerkers betrage 300.- DM,
für Kosten und Gewinn verbleiben 150.- DM
oder 50 % des Einstandspreises. Nach Abzug von 36,4 % Gemeinkosten und 6,8 % Sonderkosten beträgt der Gewinn 6,8 % des Einstandspreises oder 20.40 DM, das entspricht etwa 4,5 % des Verkaufspreises.

Ähnliche Rechnungen sind bei allen Handelswaren anzustellen, deren Verkaufspreis durch feste Spannen oder vom Markt her fixiert sind. Über- und Unterdeckungen der durchschnittlichen Handelsspanne werden im Verlaufe des Rechnungsjahres die Regel sein, doch wird bei Saldierung der Über- und Unterdeckungen am Ende des Rechnungsjahres wieder die durchschnittliche Handelsspanne das Ergebnis aller Umsatzakte sein.

Mit der Kostenträgerrechnung des Handelsbereiches ist die Kostenträgerrechnung des Raumausstatterhandwerks einerseits, die Kostenrechnung desselben Handwerkszweiges andererseits abgeschlossen. Soweit mit der Durchführung der Kostenrechnung im Raumausstatterhandwerk Probleme auftauchen,

sind sie genannt und, im Rahmen des Möglichen, einer Lösung oder auch mehreren zugeführt worden. Damit darf, entsprechend ihrer Themastellung, die vorliegende Arbeit als beendet angesehen werden. Ein kurzes Schlußwort wird, in nochmaliger Zusammenfassung des Themas, die Auswirkungen der Kostenrechnung auf die Erfolgsgestaltung aufzeigen.

S C H L U S S

Die Kalkulation bedeutet im weitesten Sinne:

1) Kostenrechnung
2) Preisberechnung und
3) kalkulatorische Erfolgsrechnung[1].

Die Aufgaben der Kalkulation, die zugleich Wesen und Zweck derselben ausdrücken, stehen in einem logischen Zusammenhang dahingehend, daß sie einander bedingen. Eine Preisberechnung (nicht jedoch eine Preisschätzung!) ist ohne eine entsprechende Kostenrechnung nicht denkbar, denn die Kosten sind ein wesentlicher Teil des Preises. Andererseits läßt sich eine kalkulatorische Erfolgsrechnung nur durchführen, wenn die beiden Säulen einer solchen Erfolgsrechnung, nämlich die Kosten und Preise, feststehen.

Die vorliegenden Ausführungen befaßten sich vorzugsweise mit der Darstellung der Kostenrechnung und - im Rahmen der Kalkulationsbeispiele - mit der Preisberechnung.

Durch Gegenüberstellung von Kosten und Preisen ergibt sich der Erfolg. Kostenrechnung und Preisberechnung bilden die Grundlagen der Erfolgsrechnung und sind, vom Standpunkt der rechnerischen Darstellung her gesehen, entscheidend für die Erfolgsgestaltung.

Eine eindeutige und ausschließliche Definition des "Erfolges" scheitert daran, daß Inhalt und Anwendung des Begriffes sehr vielseitig sind[2].

Aus der Fülle der Erfolgsdefinitionen, die Rößle[3] gegeben hat, sei nur eine herausgegriffen, die den Begriff im Rahmen dieser Ausführungen am besten zu kennzeichnen scheint:

Erfolg = Differenz zwischen Aufwand und Leistung (Ertrag) bzw., kalkulatorisch gesehen, zwischen Kosten und Preis.

Der Einfluß der Kostenrechnung auf die Erfolgsrechnung geht von den Kosten aus. Die Höhe der Kosten ist mitentscheidend für den Erfolg, für die Größe des Erfolges. Sie ist allein entscheidend für die Größe des Erfolges, wenn die

---

1) Rößle, K.: a.a.O., Seite 132
2) Ebenda, Seite 115
3) Ebenda, Seite 115/116

Preise vom Markt her gebildet werden und damit für den kalkulierenden Handwerker ein festes Datum sind.

Veränderungen in der Kostenhöhe deuten bei gegebenen Preisen auf Veränderungen in der Größe des Erfolges. Kostensenkungen führen zu einer Vergrößerung des Erfolges, Kostensteigerungen zu einer Verringerung des Erfolges.

Damit ist in kurzen Sätzen der Einfluß der Kostenrechnung auf Erfolgsrechnung und Erfolgsgestaltung dargelegt.

Im besonderen gehen Einflüsse von der Kostenartenrechnung aus. Sind die Kostenarten nicht vollständig erfaßt, so führt dies zu einer scheinbaren Vergrößerung des Erfolges, da die Summe der Kosten (= die Selbstkosten) geringer ist, als sie nach der Kostenentstehung sein müßte. Im Erfolg sind noch Kostenbestandteile enthalten. Ein unvollständiger Kostenansatz ist besonders hinsichtlich der kalkulatorischen Kosten vorzufinden und hier wieder im speziellen beim Meisterlohn und bei den Entgelten für mithelfende Familienangehörige. Gerade diesen Kostenarten steht keinerlei Aufwand in der Buchhaltung gegenüber. Fehlende kalkulatorische Mieten werden durch effektive Gebäudeaufwendungen, fehlende kalkulatorische Zinsen durch effektive Fremdkapitalzinsen, fehlende kalkulatorische Abschreibungen durch steuerliche Abschreibungen wenigstens zum Teil wieder ausgeglichen, doch fehlt ein solcher Ausgleich beim Meisterlohn und bei den Entgelten für mithelfende Angehörige.

Beispiel:

	Betriebsleistung	420.000.- DM
./.	Selbstkosten	378.000.- DM
=	Betriebsertrag	42.000.- DM

Werden Meisterlohn und Entgelte für mithelfende Angehörige nicht angesetzt, so vermindern sich die Selbstkosten um

9.700.- DM	für Meisterlohn und
2.000.- DM	für Entgelte an mith.Angehörige
11.700.- DM	insgesamt

und der Betriebsertrag steigt auf 53.700.- DM, erhöht sich damit um mehr als 25 %. Hohe Betriebserträge können zu erhöhten Anschaffungen und Ausgaben, übermäßigen Privatausgaben, ungerechtfertigten Preissenkungen und zu anderen betriebsstörenden Maßnahmen verleiten.

Fehlerhafte Kostenansätze können auch durch falsche zeitliche und sachliche Abgrenzungen des Aufwandes entstehen, durch ungenaue Bestandsrechnungen

u.a.m. Sie führen immer zu einer unrichtigen Erfolgsrechnung und unrealen Erfolgsgestaltung.

Weiterhin gehen Einflüsse auf Erfolgsrechnung und Erfolgsgestaltung von der Kostenstellenrechnung aus. Hier ist es vor allem die Kostentrennung nach Handwerks- und Handelsbereich, die für den Erfolg der beiden Bereiche von entscheidender Wichtigkeit ist. Eine falsche Kostenzurechnung auf Grund ungenügender oder fehlerhafter Schlüssel und Verrechnungsgrundlagen kann den jeweiligen Erfolg aus Handwerks- oder Handelstätigkeit negativ beeinflussen.

Wird beispielsweise der Handelsbereich mit zu wenig Kosten belastet, was häufig unter der Überlegung geschieht, Handelswaren würden in rascher Folge eingekauft und wieder verkauft und könnten demnach kaum Kosten verursachen, so ergibt sich ein entsprechend großer Erfolg aus Handelstätigkeit und ein vergleichsweise geringerer Erfolg aus Handwerkstätigkeit.

Eine Forcierung der Handelstätigkeit ist nicht selten die Folge einer derartigen, falschen Kostenverteilung.

Beispiel:
(Der Handelsbereich erhalte durch falsche Zurechnung 6.000.- DM Gemeinkosten zu wenig belastet)

	Betriebsleistung des Handelsbereiches	105.000.- DM
./.	Selbstkosten des Handelsbereiches:	
	94.500.- DM	
	./. 6.000.- DM	88.500.- DM
=	Betriebserfolg des Handelsbereiches	16.500.- DM

statt richtigerweise 10.500.- DM, oder 16 % der Betriebsleistung statt richtigerweise 10 %.

Demgegenüber erhöhen sich die Selbstkosten des Handwerksbereiches von 283.000.- DM auf 289.500.- DM, der Betriebserfolg von 31.500.- DM vermindert sich auf 25.500.- DM, oder er beträgt statt 10 % der Betriebsleistung (von 315.000.- DM) nur mehr ca. 8 %. Das bedeutet: Ein prozentual gleicher Erfolg aus jedem Bereich ändert sich dahingehend, daß der prozentuale Erfolg des Handelsbereiches doppelt so hoch wird wie der des Handwerksbereiches.

Auch eine ungenaue Zurechnung der Handelswaren mit Alternativverwendung auf den Handwerks- oder Handelsbereich kann den Erfolg negativ beeinflussen, vor allem, als es sich bei diesen Kosten um erhebliche Beträge handelt.

Ähnliche Wirkungen haben die Einflüsse, die von der Kostenträgerrechnung auf Erfolgsrechnung und Erfolgsgestaltung ausstrahlen. Die Kostenträgerrechnung faßt die Einflüsse der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung zusammen. Kalkulationsrechenfehler und Kalkulationsdenkfehler, in der Arten- und Stellenrechnung noch von lokaler Bedeutung, pflanzen sich in der Trägerrechnung über die prozentualen Gemeinkostenzuschlagssätze bis zum Verkaufspreis fort.

Beispiel:
Durch falsche Zurechnung von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten auf Handwerks- und Handelsbereich erhöht sich der betreffende Zuschlagssatz im Handwerksbereich. Im Handelsbereich verringert sich demgemäß der Aufschlag auf den Handelswareneinsatz. Zuschlagssatz für Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten statt 11,8 % rund 14 %, Aufschlag im Handelsbereich statt 59,1 % rund 50 %. Daraus erwachsen im Handwerksbereich folgende Fehler:

1) Der Zuschlagssatz wird falsch, er beträgt 14 % statt 11,8 %; damit erfahren auch die Selbstkosten eine unberechtigte Steigerung.
2) Bei festem Gewinnaufschlag auf Basis Selbstkosten verfälscht sich der effektive Gewinn pro Stück oder Auftrag, damit auch der Verkaufspreis und
3) die vom Verkaufspreis berechnete Umsatzsteuer.

Im Handelsbereich tritt zwar nur ein Fehler auf: Verringerung der Handelsspanne von 59,1 % auf 50 %, doch sind insgesamt aus einer falschen Kostenzurechnung vier Fehlerquellen in der Kostenträgerrechnung entstanden, die alle von nachteiliger Wirkung auf die Erfolgsgestaltung sind.

Daß weitere Fehlermöglichkeiten mit Einfluß auf Erfolgsrechnung und Erfolgsgestaltung gegeben sind, wenn die verarbeiteten Handelswaren nicht gesondert kalkuliert werden, wurde an anderer Stelle bereits betont.

Auf die Beziehungen zwischen Preisberechnung und Erfolgsgestaltung kann aus Gründen der Themastellung nicht näher eingegangen werden. Es bleibt festzuhalten, daß die Beziehungen und Einflußmöglichkeiten in dem Maße zunehmen, in dem der kalkulierende Handwerksmeister aktiv in die Preisgestaltung eingreifen kann.

Die Kostenrechnung ist nur eine von vielen Aufgaben, mit denen sich der Handwerker in Erfüllung seiner kaufmännischen Pflichten befassen muß, und doch ist gerade sie von entscheidender Wichtigkeit, weil sie ein Spiegelbild aller betrieblichen Vorgänge ist. Finanzielle, organisatorische, fertigungstechnische und alle sonstigen Maßnahmen schlagen sich in der Kostenentwicklung nie-

der und beeinflussen über die Kosten den Erfolg, den der Handwerksbetrieb in Verfolgung seiner Tätigkeit erzielt hat. Zur Feststellung der Kostenentwicklung bedarf es aber einer sinnvollen und systematischen Kostenrechnung[1], die den Bedürfnissen des Handwerksbetriebes entgegenkommt. Sie "erfordert ein ständiges Wählen, Wägen, Werten und Schätzen; die Grundlage hierfür sind unternehmerisches Denken und Handeln; dieses aber muß in erster Linie durch wirtschaftlich vertretbare, exakte Zahlenaufschreibungen getragen sein"[2].

Diese Forderung ist auch für die Betriebe des Raumausstatterhandwerks zu erheben. Ihr zu genügen, bedarf es noch großer Anstrengungen auf dem Gebiete der Kostenerfassung, der Kostenverteilung und der Kostenverrechnung, sie zu erleichtern war Sinn und Zweck der vorliegenden Ausführungen.

---

1) Sinngemäß nach Rößle, K.: "Analyse der Konkurrenzfähigkeit", a.a.O., Seite 251ff

2) Ebenda, Seite 252

LITERATURVERZEICHNIS

Bahn, H.: "Die betriebswirtschaftliche Struktur des Schlosser- und Maschinenbauer-Handwerks in Baden-Württemberg", München 1956

Brandenburg, W.: "Kostenrechnung und Betriebsabrechnung", Berlin und Neuwied 1952

Brunner, O.: "Die betriebswirtschaftliche Verfassung des Ofensetzerhandwerks in Baden-Württemberg", München 1956

Fischer-Heß-Seebauer: "Buchführung und Kostenrechnung", Leipzig 1939

Hoeppel, H.: "Betriebsvergleich und Betriebsberatung im deutschen Malerhandwerk", München 1954

Greifzu, J.: "Das neuzeitliche Rechnungswesen", Hamburg 1952

Kalveram, W.: "Industrielles Rechnungswesen", Band I und II, Wiesbaden 1953

Kosiol, E.: "Kalkulatorische Buchhaltung", Wiesbaden 1953

Laub, K.: "Einheitskontebrahmen für das deutsche Handwerk mit Erläuterungen", München 1955

Lehmann, B.: "Buchhaltung und Kostenrechnung", Hamburg 1949

Lehmann, M.R.: "Industriekalkulation", Stuttgart 1951

Mellerowicz, K.: "Kosten und Kostenrechnung", Band I: "Theorie der Kosten", Berlin 1951

Niederhaußen, W.: "Die betriebswirtschaftliche Verfassung des Tapeziererhandwerks", München 1953

Norden, H.: "Der Betriebsabrechnungsbogen", Stuttgart 1952

Rößle, K.: "Wirtschaftsprinzipien und Unternehmungsform", in: "Die Betriebswirtschaft", Heft 5, Jahrgang 1934

derselbe: "Rationalisierung tut not", Bad Wörishofen 1949

derselbe: "Das bayerische Handwerk", München 1950

derselbe: "Analyse der Konkurrenzfähigkeit", in: "Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik", Festgabe für Adolf Weber, Berlin 1951

derselbe: "Betriebswirtschaftslehre des Handwerks", Wiesbaden 1952

derselbe: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", München 1953

derselbe: "Die Selbstkostenermittlung und Preisberechnung im Handwerk", Bad Wörishofen 1957

Rummel, K.: "Studien und Glossen zur Kostenrechnung", München 1953

Schmalenbach, E.: "Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik", Leipzig 1934

derselbe: "Die doppelte Buchführung", Köln und Opladen 1950

Schmitt, F.A. - Schmitt, F.: "Das Kalkulationsuniversum", Berlin-Bielefeld-München 1951

Schnettler, A.: "Der Betriebsvergleich", Stuttgart 1951

Seischab, H.: "Kalkulation und Preispolitik", Leipzig 1944

Seyffert, R.: "Wirtschaftslehre des Handels", Köln-Opladen 1951

Walther, A.: "Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung", Band I und II, Zürich 1953

Bundesministerium für Wirtschaft: VPöA/LSP - Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Stuttgart 1954

Das Tischlergewerk, Heft 7 vom Juli 1951

Der Sattler und Tapezierer, Heft 9, 1951

Raumausstattung, Jahrgänge 1956-1957

Raumgestaltendes Handwerk, Jahrgänge 1956-1957

Reichsinnungsverband des deutschen Sattler-, Tapezier- und Polstererhandwerks: "Kontenrahmen für das Sattler-, Tapezier- und Polstererhandwerk", Berlin 1942

LEBENSLAUF

Am 16. Juni 1932 wurde ich in Berlin als Sohn des Fabrikanten Hugo Hegenberg und seiner Ehefrau Margarete geboren. Wohnsitz meiner Eltern war Guben/Mark Brandenburg. Dort besuchte ich die Volksschule und trat im Jahre 1942 in die Oberschule für Jungen in Guben ein.

1945 mußte ich, bedingt durch die Kriegsumstände, mit meinen Eltern und Geschwistern die Heimatstadt verlassen und kam nach Burgau/Schwaben.

Von März 1945 an war ich Schüler der Oberschule für Jungen in Günzburg/Donau, Regierungsbezirk Schwaben. Im Jahre 1950 bestand ich an dieser Schule die Reifeprüfung.

Nach einem Jahr praktischer Tätigkeit in einem Textilunternehmen immatrikulierte ich mich im Wintersemester 1951/52 an der Universität München, Staatswirtschaftliche Fakultät, um Betriebswirtschaftslehre zu studieren.

Während der Semesterferien August - Oktober 1952, März - April 1953, August - Oktober 1953 und April 1954 war ich in verschiedenen Industrieunternehmen als Volontär beschäftigt.

Im November 1954 legte ich an der Universität München das Examen für Diplom-Kaufleute ab.

Seit Mai 1955 bin ich als Assistent im Seminar für Handwerkswirtschaft in München, Forschungsstelle des Deutschen Handwerksinstitutes München tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit habe ich einen Betriebsvergleich im Raumausstatterhandwerk durchgeführt. Die dabei gesammelten Erfahrungen wurden in der vorliegenden Arbeit, soweit dies möglich war, als Grundlage herangezogen.